



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

**Processo nº** 10675.004313/2004-90  
**Recurso nº** 138.687 Voluntário  
**Matéria** IMPOSTO TERRITORIAL RURAL  
**Acórdão nº** 303-35.646  
**Sessão de** 11 de setembro de 2008  
**Recorrente** OPHIR PELAQUIM JUNIOR  
**Recorrida** DRJ-BRASÍLIA/DF

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

**EXERCÍCIO: 2000**

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 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.

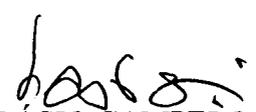
**RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para acolher 114 ha de área de reserva legal, nos termos do voto do redator. Vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Relator, Heroldes Bahr Neto, Vanessa Albuquerque Valente e Nanci Gama, que deram provimento parcial para acolher 153 ha. Designado para redigir o voto o Conselheiro Tarásio Campelo Borges.

  
ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente

  
TARÁSIO CAMPELO BORGES

Redator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro e Celso Lopes Pereira Neto.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls.35/41), pelo qual se exige diferença de pagamento de crédito tributário a título de Imposto Territorial Rural – ITR, acrescido de multa e juros legais, exercício 2000, em razão de glosa da área de Utilização Limitada, em face de não ter sido apresentada documentação comprobatória de acordo com a legislação pertinente, referente ao imóvel rural denominado “Fazenda Larga dos Pilões – Loureiros”, localizada no município de Coromandel - MG.

Capitulou-se a exigência nos artigos 1º, 7º, 9º, 10, 11 e 14 da Lei nº 9.393/96.

Fundamentou-se a cobrança da multa proporcional no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, c/c art. 14, §2º da Lei nº 9.393/96. No que concerne aos juros de mora, fundamentou-se o cálculo no art. 61, §3º, da Lei nº. 9.430/96.

A presente lide teve início com Termo de Intimação Fiscal, constante às fls.07, no qual o contribuinte foi intimado a apresentar os seguintes documentos: matrícula atualizada do imóvel; averbação na matrícula das reservas; notas fiscais da produção vegetal da propriedade; ADA – Ato Declaratório Ambiental; e relação das benfeitorias e de sua área (m2).

Ciente do referido Termo (AR - fls.08), o contribuinte se manifestou às fls.09, apresentando os seguintes documentos anexos: procuração (fls.10); matrícula atualizada e respectiva averbação das reservas (fls.11/15); relação das benfeitorias (fls.16); e notas fiscais (fls.17/34).

Após análise dos documentos solicitados, a autoridade fiscal decidiu pela realização de lançamento de ofício, conforme o Auto de Infração mencionado, no qual glosou a área de Utilização Limitada, em razão da não apresentação do Ato Declaratório Ambiental – ADA.

Cientificado do Auto de Infração (AR às fls. 43), o contribuinte apresentou Impugnação (fls.45/57), na qual, em síntese, aduz:

*relata que o imóvel foi adquirido em 19/04/1993, e que o correspondente a 114,00 ha., da área de 153,0 ha. declarada a título de Utilização Limitada, já estavam averbados à margem da matrícula, bem como constava no Termo de Responsabilidade de Preservação de Floresta, datado de 01/02/1990;*

*posteriormente, verificou-se, que a área do imóvel constante dos documentos de aquisição (647,7ha) não correspondia à área real da propriedade (760,9ha). Assim, por meio de ação própria, foi determinado a retificação da área, aumentando-a em 113,19,05ha, fato que gerou averbação nas matrículas sob os nºs AV-14-8.285, e AV-20-8.286, e AV-7-7.485, todas em 23/08/02;*

*além da retificação da área total da propriedade para 760,9ha, também foi procedida a abertura de nova matrícula, no mesmo cartório, recebendo o número 13.649;*

*após a retificação da área, foi realizado o desmembramento do imóvel em cinco partes distintas, conforme descrito em Escritura Pública de Desmembramento, datada de 01/03/2002;*

*em 13/08/2002 foi realizada a retificação do termo de responsabilidade de preservação, a fim de ajustar a extensão da área de Utilização Limitada, que já existia na propriedade, para 153,00ha, bem como informado em quais imóveis estão localizadas as áreas de reserva (34,4ha no 1º imóvel - constante da matrícula nº 13.650, e 118,6ha. no 5º imóvel - constante da matrícula nº 13.651);*

*em suma, o que ocorreu foi a reformulação do termo, e não a sua criação, conforme entendeu o Respeitável Fiscal;*

*ao contrário do que afirma o órgão autuante, o termo de responsabilidade já tinha sido firmado em 01/02/1990, e estava devidamente averbado a margem das matrículas nºs 8.285 e 8.286, não podendo ser desprezada a sua influência no cálculo do imposto, conforme pretende o Ilustre Representante do Fisco;*

*a intenção do contribuinte sempre foi preservar o meio ambiente, demarcando para reserva a área que realmente necessitava ser preservada;*

*sempre agiu de acordo com a legislação, sendo que não infringiu nenhum dos dispositivos relacionados no Auto de Infração;*

*transcreve ementa de decisão proferida pelo 3º Conselho de Contribuintes, o qual vem decidindo reiteradamente no sentido da não exigência de entrega do ADA;*

*colaciona acórdão do STJ, que ao se posicionar sobre matéria análoga entende que, mesmo que não tenha sido entregue o ADA, a área de Utilização Limitada existente gozaria dos favores fiscais;*

*salienta que a MP 2.166-67 em seu artigo 3º, incluiu o §7º no artigo 10, da Lei nº 9.393/96, o qual prevê a dispensa da comprovação, através de entrega do ADA, por parte do declarante das áreas de preservação permanente e de reserva legal;*

*o dispositivo incluído pela MP 2.166-67 é de cunho interpretativo, podendo, de acordo com o previsto no artigo 106, II, do CTN, ser aplicado a fato pretérito, beneficiando o contribuinte, cabendo ao Fisco o ônus da prova da inexistência das reservas;*

*conclui que a área de Utilização Limitada foi registrada no Cartório competente, e, por falta de previsão legal, tampouco está condicionada sua comprovação, por parte do declarante, à apresentação de requerimento para emissão do ADA, por dispensa da legislação;*

*o legislador, no artigo 225 da CF, privilegia o contribuinte com a não tributação a área de Utilização Limitada;*

*h. j. -*  
4

*a autoridade lançadora não questiona a existência da área de preservação e tampouco seu estado;*

*mesmo que a área de Utilização Limitada não estivesse devidamente averbada à margem da matrícula do imóvel, que não é caso, o impugnante ainda encontraria proteção na sabia decisão prolatada em Acórdão emanado da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, que ao se posicionar sobre o assunto, decidiu que a Área de Utilização Limitada existente, mesmo não estando averbada, gozaria dos favores fiscais, e, deveria tal área ser excluída do ITR (cita referido acórdão);*

*clama pela reformulação dos cálculos, adequando-o às bases corretas e verdadeiras, procedimento este, que fará com que desapareçam as supostas anomalias apontadas pela autuação;*

*o presente lançamento baseia-se em mera suposição, desprovido de comprovantes que lhe assegurem firmeza e robustez.*

Por fim, requer a procedência da impugnação, determinando o cancelamento integral da exigência tributária constante no Auto de Infração.

Instruem sua impugnação os documentos anexados às fls.58/91, dentre estes: procuração (fls.58); cédula de identidade (fls.59); matrículas do Registro de Imóveis (fls.60/84); acórdãos de diversos Tribunais (fls.85/91).

Encaminhados os autos para a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília/DF, esta indeferiu a impugnação do contribuinte, nos termos da seguinte ementa (fls.95):

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

*Exercício: 2000*

*Ementa: DA ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/ RESERVA LEGAL.*

*Não reconhecida como de interesse ambiental nem comprovada a protocolização tempestiva do requerimento do Ato Declaratório junto ao IBAMA/órgão conveniado, bem como ressaltando-se que a exigência legal de averbação da área de reserva legal à margem da inscrição da matrícula do imóvel no cartório de registro de imóveis competente, para fins de exclusão da tributação, sujeita-se ao limite temporal da ocorrência do fato gerador do ITR no correspondente exercício, resta incabível a exclusão da área de utilização limitada da incidência do ITR.*

*Lançamento Procedente”*

Ciente da decisão de primeira instância (AR – fls. 107), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, de forma tempestiva, fls.109/120, no qual reitera os argumentos de sua peça impugnatória e acrescenta:

*relata o nascimento da intitulada “Reserva Legal”, que ocorreu com a necessidade de preservar as madeiras destinadas à construção de embarcações, que em virtude da exploração desordenada acabou por gerar a sua escassez;*

*Handwritten signature and initials.*

*em 1920 surgiu o Código Florestal, que somente em 1934 foi transformado no Decreto nº 23.793, instituto que gerou a obrigatoriedade da preservação de 25% da área de cada propriedade. Tal obrigação foi contestada pelos fazendeiros que viam tal limitação como grave restrição ao direito de uso econômico e viável da propriedade;*

*a Lei nº 7.803, de 18/07/1989, trouxe em seu bojo a denominação da chamada "Reserva Legal", e também a exigência de averbação desta reserva à margem da matrícula do imóvel, vedando ainda a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão a qualquer título;*

*o Código Florestal passou por diversas alterações desde a sua instituição. No entanto, acabou-se por fixar em 20%, 35% e 80% da área do imóvel destinada à "Reserva Legal", de acordo com a região em que estivesse inserido o imóvel rural;*

*distinguem-se dois momentos de "Reserva Legal", um antes da mudança implementada pela MP 1.956-50, na qual a área tinha obrigatoriamente de ser composta de material arbóreo vasto, onde não era permitido o corte raso; e o outro com a instituição da MP 2.166-67, que substituiu a MP 1.956-50, no qual basta que a área disponha de um potencial em relação à conservação, ou que permita a reabilitação de processo ecológico, tais como a conservação da biodiversidade e a proteção da fauna e flora nativas;*

*o ônus criado pela restrição de uso de parte da propriedade, levou o legislador a privilegiar com a não tributação a área existente na propriedade que atendesse ao interesse de preservação, ônus que não é só do proprietário, e sim de toda a coletividade;*

*conclui que o ITR é um tributo que tem caráter extrafiscal, pois não visa somente o desestímulo da manutenção de latifúndios improdutivos, mas, sobretudo, é uma forma de incentivar a utilização racional dos recursos naturais e a preservação do meio ambiente e é, principalmente, por este motivo, que a isenção ganha tamanha importância, pois vem compensar a limitação imposta na exploração da propriedade;*

*apesar do Decreto nº 4.382/2002, que regulamentou a Lei nº 9.393/96, condicionar o aproveitamento da isenção do ITR à averbação no Cartório de Registro de Imóveis, quanto à área destinada à Reserva, a jurisprudência dominante é pacífica ao admitir o gozo do benefício fiscal, independentemente desta averbação, pois o artigo 10, §7º, da mesma Lei, dispensa tal formalidade, não condicionando a prévia comprovação por parte do contribuinte quanto à veracidade da declaração prestada no DIAT;*

*a área de utilização limitada já tinha sido levada à registro no Cartório competente, e por dispensa legal não estava condicionada à prévia comprovação de sua existência, tampouco à requerimento de emissão do ADA;*

*hmt*  
  
6

Nestes termos, requer a procedência de seu Recurso Voluntário para que seja reconhecida a área de Utilização Limitada como sendo de 153,00 ha., e que seja determinado o cancelamento integral da exigência tributária constante do Auto de Infração.

Instruem seu Recurso Voluntário os documentos anexos às fls.121/127, dentre os quais: acórdãos do Conselho de Contribuintes (fls.121/125).

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro, em 19/06/2008, constando numeração até às fls.128, penúltima.

Desnecessário o encaminhamento do processo à Procuradoria da Fazenda Nacional para ciência quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, nos termos da Portaria MF nº. 314, de 25/08/99.

É o relatório.



## Voto Vencido

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Relator

Conheço do Recurso Voluntário por tempestivo, e por conter matéria de competência deste Eg. Terceiro Conselho de Contribuintes.

Cinge-se a controvérsia à glosa, para efeito do cálculo do Imposto Territorial Rural, de área declarada pelo contribuinte a título de Utilização Limitada, com referência ao ano de competência 2000, em razão, segundo o entendimento da fiscalização, de não apresentação do Ato Declaratório Ambiental – ADA, bem como, por intempestiva averbação da área à margem da matrícula do imóvel.

A respeito, para efeitos de apuração do Imposto Territorial Rural, a Lei n.º 8.847<sup>1</sup>, de 28 de janeiro de 1994, dispõe serem isentas do ITR as áreas de Preservação Permanente (APP) e de Reserva Legal (ARL), previstas na Lei n.º 4.771, de 15 de setembro de 1965. Trata-se, portanto, de imposição legal.

Mais recente, a Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996, dispõe que as áreas de preservação permanente e de reserva legal não são tributáveis, conforme disposto em seu artigo 10, §1º, inciso II, *in verbis*:

“Art. 10 – (...)

§1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

(...)

II – área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

*de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei n.º 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei n.º 7.803, de 18 de julho de 1989;”*

Referida Lei foi alterada mediante a Medida Provisória n.º 2.166-67/2001, com a inclusão do §7º no artigo supra citado, segundo o qual basta a simples declaração do interessado para gozar da isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas “a” e “d” do inciso II, § 1º do mesmo artigo<sup>2</sup>, aí incluídas as de Preservação Permanente e de Reserva Legal.

<sup>1</sup> Lei n.º 8.847, de 28 de janeiro de 1994

**Art. 11.** São isentas do imposto as áreas:

I - de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei n.º 4.771, de 1965, com a nova redação dada pela Lei n.º 7.803, de 1989;

II - de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declarados por ato do órgão competente - federal ou estadual - e que ampliam as restrições de uso previstas no inciso anterior;

III - reflorestadas com essências nativas.

<sup>2</sup> 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.

hzi . 8

Neste particular, desnecessária uma maior análise das alegações do contribuinte, já que basta sua declaração para que usufrua da isenção destinada às áreas de Utilização Limitada (reserva legal).

Tanto as áreas de preservação permanente quanto às de reserva legal são isentas de tributação pelo ITR, independente de prévia comprovação por parte do declarante, como disposto no já mencionado §7º, do artigo 10, da Lei nº 9.393/96.

Tenho assentado o entendimento, inclusive ratificado por unanimidade de votos pelos pares da Câmara Superior de Recursos Fiscais<sup>3</sup>, de que **basta a simples declaração do interessado** para gozar da isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, §1º, do artigo 10, da Lei nº. 9.393/96<sup>4</sup>, entre elas as áreas de Preservação Permanente (APP) e de Reserva Legal (ARL), inseridas na alínea "a", diante da modificação ocorrida com a inserção do §7º<sup>5</sup>, no citado artigo, através da Medida Provisória n.º 2.166-67, de 24 de agosto 2001 (anteriormente editada sob dois outros números).

Até porque, no próprio §7º, encontra-se a previsão legal de que **comprovada a falsidade da declaração**, o contribuinte (declarante) será responsável pelo pagamento do

---

§ 1º Para os efeitos da apuração do ITR, considerar-se-á:

I - .....

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;
- b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;
- c) comprovadamente impréstáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;
- d) as áreas sob regime de servidão florestal.

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis." (NR)

<sup>3</sup> "ITR – ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL – A teor do artigo 10º, §7º da Lei nº. 9.393/96, modificado pela Medida Provisória 2.166-67/2001, basta a simples declaração do contribuinte, para fim de isenção do ITR, respondendo o mesmo pelo pagamento do imposto e consectários legais em caso de falsidade. Nos termos da Lei nº. 9.393/96, não são tributáveis as áreas de preservação permanente e de reserva legal. Recurso especial negado." – Acórdão CSRF/03-04.433 – proferido por unanimidade de votos. Sessão de 17/05/05

<sup>4</sup> "Art. 10. ....

§ 1º .....

I - .....

II - .....

- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº. 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº. 7.803, de 18 de julho de 1989;
- b) .....
- c) .....
- d) as áreas sob regime de servidão florestal.

<sup>5</sup> § 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis." (NR)

imposto correspondente, acrescido de juros e multa previstos em lei, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis.

Neste aspecto, a autuação não trouxe qualquer elemento que pudesse implicar na constatação de falsidade da declaração do contribuinte, elemento que poderia ensejar na cobrança do tributo, nos termos do já mencionado §7º.

Aliás, a autoridade fiscal autuante poderia ter providenciado a fiscalização “*in loco*”, com o fito de trazer provas suficientes para descaracterizar a declaração do contribuinte, já que a regra isencional, *in casu*, não prevê prévia comprovação por parte do declarante.

Destaque-se que, em que pese à referida Medida Provisória ter sido editada em 2001, quando o lançamento se refere ao exercício de 2000, esta se aplica ao caso, nos termos do artigo 106 do Código Tributário Nacional, ao dispor que é permitida a retroatividade da Lei em certos casos:

**Art. 106.** *A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - .....*

*II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*...*

*(destaque acrescentado)*

Por oportuno, cabe mencionar decisão proferida pelo E. Superior Tribunal de Justiça sobre a questão aqui tratada:

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

*1. Recorrente autuada pelo fato objetivo de ter excluído da base de cálculo do ITR área de preservação permanente, sem prévio ato declaratório do IBAMA, consoante autorização da norma interpretativa de eficácia ex tunc consistente na Lei 9.393/96.*

*2. A MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, ao inserir §7º ao art. 10, da lei 9.393/96, dispensando a apresentação, pelo contribuinte, de ato declaratório do IBAMA, com a finalidade de excluir da base de cálculo do ITR as áreas de preservação permanente e de reserva legal, é de cunho interpretativo, podendo, de acordo com o permissivo do art. 106, I, do CTN, aplicar-se a fatos pretéritos, pelo que indevido o lançamento complementar, ressalvada a possibilidade da Administração demonstrar a falta de veracidade da declaração do contribuinte.*

*3. Consectariamente, forçoso concluir que a MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, que dispôs sobre a exclusão do ITR incidente sobre as áreas de preservação permanente e de reserva legal, consoante §7º, do*

*J. G. S.*  


**art. 10, da Lei 9.393/96, veicula regra mais benéfica ao contribuinte, devendo retroagir, a teor disposto nos incisos do art. 106, do CTN, porquanto referido diploma autoriza a retrooperância da lex mitior.**

4. *Recurso especial improvido.*” (grifei)

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

E, citando trecho do mencionado acórdão do STJ:

*Com efeito, o voto condutor do acórdão recorrido bem analisou a questão, litteris:*

“(…)

*Discute-se, nos presentes autos, a validade da cobrança, mediante lançamento complementar, de diferença de ITR, em virtude da Receita Federal haver reputado indevida a exclusão de área de preservação permanente, na extensão de 817,00 hectares, sem observar a IN 43/97, a exigir para a finalidade discutida, ato declaratório do IBAMA.*

*Penso que a sentença deve ser mantida. Utilizo-me, para tanto, do seguinte argumento: a MP 1.956-50, de 26-05-00, cuja última reedição, cristalizada na MP 2.166-67, de 24-08-01, dispensa o contribuinte, a fim de obter a exclusão do ITR as áreas de preservação permanente e de reserva legal, da comprovação de tal circunstância pelo contribuinte, bastando, para tanto, declaração deste. Caso posteriormente se verifique que tal não é verdadeiro, ficará sujeito ao imposto, com as devidas penalidades.*

*Segue-se, então, que, com a nova disciplina constante de §7º ao art. 10, da Lei 9.393/96, não mais se faz necessário a apresentação pelo contribuinte de ato declaratório do IBAMA, como requerido pela IN 33/97.*

*Pergunta-se: recuando a 1997 o fato gerador do tributo em discussão, é possível, sem que se cogite de maltrato à regra da irretroatividade, a aplicação do art. 10, §7º, da Lei 9.393/96, uma vez emanada de diploma legal editado no ano de 2000? Penso que sim.*

*É que o art. 10, §7º, da Lei 9.393/96, não afeta a substância da relação jurídico-tributária, criando hipótese de não incidência, ou de isenção. Giza, na verdade, critério de in relação, dispondo sobre a maneira pela qual a exclusão da base de cálculo, preconizada pelo art. 10, §1º, I, do diploma legal, acima mencionado, é demonstrada no procedimento de lançamento. A exclusão da base de cálculo do ITR das áreas de preservação permanente e da reserva legal foi patrocinada pela redação originária do art. 10 da Lei 9.393/96, a qual se encontrava vigente quando do fato gerador do referido imposto.*

*Melhor explicando: o art. 10, §7º, da Lei 9.393/96, apenas afastou a interpretação contida na IN 43/97, a qual, por ostentar natureza regulamentar, não criava direito novo, limitando a facilitar a execução de norma legal, mediante enunciado interpretativo.*

*hó*  


*O caráter interpretativo do art. 10, §7º, da Lei 9.393/96, instituído pela MP 1.956-50/00, possui o condão mirífico da retroatividade, nos termos do art. 106, I, do CTN:*

*“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;”*

*(...)”*

Nesse ínterim, manifesto que tenho o particular entendimento de que a ausência de apresentação de Ato Declaratório Ambiental, ou averbação junto à matrícula do imóvel, ou a tardia providência dos mesmos, poderia, quando muito, caracterizar um mero descumprimento de obrigação acessória, nunca o fundamento legal válido para a glosa das áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, mesmo porque, tais exigências não são condição ao aproveitamento da isenção destinada a tais áreas, conforme disposto no art. 3º da MP nº. 2.166, de 24 de agosto de 01, que alterou o art. 10 da Lei nº. 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

No caso em tela, em particular, constata-se que o contribuinte declarou 160,90 ha. como área de Utilização Limitada – Reserva Legal em sua DITR/2000 (fls. 04), e a fim de comprovar a existência da referida área, anexou aos autos os documentos de fls. 11/15 e 60/84, quais sejam, cópias das matrículas que compõem o imóvel em questão.

Em análise da documentação acostada, verifica-se que a propriedade é originária das matrículas de nºs 8.285 (fls. 60/63), 8.286 (fls.64/69) e 7.485 (fls.70/77), cuja área total resultava em 647,7525 ha., posteriormente acrescidos de 113,1905 ha., totalizando a área total declarada, de 760,94 ha., encerrados na matrícula de nº 13.649 (fls. 78/79).

Nessa esteira, comprova-se às fls. 60, através da matrícula nº 8.285, que sobre referido imóvel recaía, desde 01/02/90, a averbação de uma área de Reserva Legal de 114,00 ha., que fora ajustada, após retificação da área total do imóvel, para 153,00 ha., conforme consta às fls. 79, na AV-4-13.649, datada de 23/08/02.

Assim, em que pese à desnecessidade de comprovação de tais áreas, nos termos do exposto no presente voto, o interessado apresenta comprovação da área de Utilização Limitada – Reserva Legal, às fls. 78/79.

Entretanto, de toda a documentação apresentada, bem como, do próprio Recurso apresentado pelo interessado, no qual consigna os valores que entende por corretos (fls. 119), constata-se que a efetiva área de utilização limitada – reserva legal – existente no imóvel é, na verdade, de 153,0 ha.

Destarte, em razão do princípio da Verdade Material, que rege o processo administrativo fiscal, entendo que a área correta a ser aceita, a título de Utilização Limitada – Reserva Legal, deverá ser a que restou comprovada nos autos, qual seja, de 153 ha.

Impõe-se, pois, adequar o lançamento ao que fora materialmente comprovado nos autos.

  
12 

Isto posto, com relação à multa de ofício imposta na autuação, entendo por sua procedência, tendo em vista a inicial declaração inexata do contribuinte quanto à dimensão da área de reserva legal, nos termos do disposto no artigo 14, §2º, da Lei nº. 9.393/96, e artigo 44, inciso I, da Lei nº. 9.430/96, *in verbis*:

*“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.*

...

*§2º As multas cobradas em virtude do disposto neste artigo serão aquelas aplicáveis aos demais tributos federais.” Lei nº. 9.393/96, grifos nossos.*

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;” Lei nº. 9.430/96, grifos nossos.*

Por fim, quanto aos juros de mora, consigno entendimento do eminente tratadista do Direito Tributário, Paulo de Barros Carvalho, *in Curso de Direito Tributário*, 9ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, 1997, p. 337, ao discorrer sobre as características distintivas entre a multa de mora e os juros moratórios:

*“b) As multas de mora são também penalidades pecuniárias, mas destituídas de nota punitiva. Nelas predomina o intuito indenizatório, pela contingência de o Poder Público receber a destempo, com as inconveniências que isso normalmente acarreta, o tributo a que tem direito. (...)*

*c) Sobre os mesmos fundamentos, os juros de mora, cobrados na base de 1% ao mês, quando a lei não dispuser outra taxa, são tidos por acréscimo de cunho civil, à semelhança daqueles usuais nas avenças de direito privado. Igualmente aqui não se lhes pode negar feição administrativa. Instituídos em lei e cobrados mediante atividade administrativa plenamente vinculada, distam de ser equiparados aos juros de mora convencionados pelas partes, debaixo do regime da autonomia da vontade. Sua cobrança pela Administração não tem fins punitivos, que atemorizem o retardatário ou o desestimule na prática da dilação do pagamento. Para isso atuam as multas moratórias. Os juros adquirem um traço remuneratório do capital que permanece em mãos do administrado por tempo excedente ao permitido. Essa particularidade ganha realce, na medida em que o valor monetário da dívida se vai corrigindo, o que presume manter-se constante com o*

*passar do tempo. Ainda que cobrados em taxas diminutas (1% do montante devido, quando a lei não dispuser sobre outro valor percentual), os juros de mora são adicionais à quantia do débito, e exibem, então, sua essência remuneratória, motivada pela circunstância de o contribuinte reter consigo importância que não lhe pertence.” (grifei)*

Desta feita, entendo ser cabível a aplicação de juros de mora, vez que, tem-se não se revestirem os mesmos de qualquer vestígio de penalidade pelo não pagamento do débito fiscal, sim que compensatórios pela não disponibilização do valor devido ao Erário, posição corroborada pelas determinações do artigo 5º do Decreto-lei n.º 1.736, de 20/12/79<sup>(6)</sup>

Aliás, trata-se de questão já sumulada no âmbito do Terceiro Conselho de Contribuintes, nos seguintes termos:

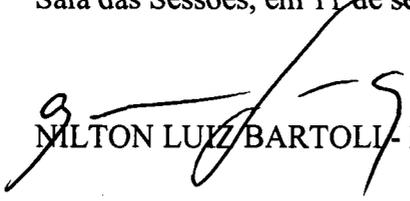
*“Súmula 3º CC nº 7 – São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.”*

*“Súmula 3º CC nº 4 – A partir de 1º de abril de 1995 é legítima a aplicação/utilização da taxa Selic no cálculo dos juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal.”*

Isto posto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para adequar o lançamento à dimensão da área de reserva legal materialmente comprovada nos autos, qual seja, de 153,0 ha.

É como voto.

Sala das Sessões, em 11 de setembro de 2008

  
MILTON LUIZ BARTOLI - Redator

<sup>6</sup> “Art. 5º - A correção monetária e os juros de mora serão devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial.”

## Voto Vencedor

Conselheiro TARÁSIO CAMPELO BORGES, Redator

Conheço do recurso voluntário, porque tempestivo e atendidos os demais pressupostos processuais.

A lide, conforme relatado, é restrita à glosa de parte da área de utilização limitada (reserva legal) declarada, matéria dependente da produção de prova documental.

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>7</sup> tudo o quanto diga respeito a tais áreas passíveis de exclusão.

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 ao 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 da dita área de reserva legal para dela afastar a incidência do tributo.

Buscarei, então, 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>8</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

<sup>7</sup> Lei 4.771, de 15 de setembro de 1965.

<sup>8</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.

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 inexistente propriedade imobiliária<sup>9</sup> sem a prévia matrícula no cartório de registro de imóveis, não há que se falar em reserva legal sem a prévia 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 será excluída da tributação se enquadrada no conceito e atender às restrições de outras das espécies<sup>10</sup> enumeradas no inciso II do § 1º do artigo 10 da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

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 só 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 conseqüência, 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>11</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

---

<sup>9</sup> Propriedade imobiliária no sentido de direito de propriedade. Qualquer outro sentido atribuído à expressão distorce a racionalidade do pensamento exposto.

<sup>10</sup> Área de preservação permanente, área de interesse ecológico para a proteção de ecossistemas etc.

<sup>11</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).

veracidade dos fatos nem da constituição definitiva das situações jurídicas na data da ocorrência do fato gerador.

No caso concreto, a fotocópia da matrícula do cartório de registro imobiliário acostada à folha 60 comprova a averbação de 114,0 ha de reserva legal, levada a efeito no dia 22 de fevereiro de 1990.

Finalmente, quanto à exigência do Ato Declaratório Ambiental do Ibama, entendo-a desprovida de fundamento jurídico, porque não amparada em lei. A fixação do valor de taxa de vistoria para a expedição do ato declaratório ambiental pelo Ibama no artigo 17-O da Lei 6.938, de 31 de agosto de 1981, com a nova redação dada pela Lei 10.165, de 27 de dezembro de 2000 [12], não tem força suficiente para introduzir na legislação tributária a dependência do tal ato declaratório para exclusão das áreas de preservação permanente e de reserva legal no cálculo da área do imóvel rural tributável pelo ITR.

Com essas considerações, dou provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da exigência 114,0 ha de reserva legal.

Sala das Sessões, em 11 de setembro de 2008

  
TARÁSIO CAMPELO BORGES - Redator

---

<sup>12</sup> Lei 6.938, de 1981, artigo 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].