



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

**Processo nº** 10675.004760/2004-49  
**Recurso nº** 137.404 Voluntário  
**Matéria** ITR - IMPOSTO TERRITORIAL RURAL  
**Acórdão nº** 302-39.386  
**Sessão de** 24 de abril de 2008  
**Recorrente** JOSÉ CARLOS SANCHES  
**Recorrida** DRF-BRASÍLIA/DF

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

Exercício: 2000

**ITR. ÁREA ISENTA. RESERVA LEGAL. PRESERVAÇÃO  
PERMANENTE.**

Existindo nos autos prova suficiente para comprovar a existência das áreas de reserva legal e preservação permanente, as mesmas devem ser reconhecidas.

**RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do terceiro conselho de contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, relator que negava provimento e Corintha Oliveira Machado e Mércia Helena Trajano D'Amorim que davam provimento parcial apenas quanto a área de reserva legal. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes.

  
JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente

  
LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES - Redator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Marcelo Ribeiro Nogueira, Beatriz Veríssimo de Sena e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa.

## Relatório

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

*Contra o contribuinte interessado foi lavrado, em 22/11/2004, o Auto de Infração/anexos de fls. 01 e 19/25, pelo qual se exige o pagamento do crédito tributário no montante de R\$ 146.645,97, a título de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, do exercício de 2000, acrescido de multa de ofício (75,0%) e juros legais calculados até 29/10/2004, incidentes sobre o imóvel rural denominado "Fazenda Planalto Verde 6 - Penha" (NIRF 4.066.220-9), localizado no município de Presidente Olegário - MG.*

*A ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão das DITR/2000 incidentes em malha valor (Formulários de fls. 02/03 e 04/05), iniciou-se com a intimação de fls. 07, recepcionada em 17/03/2004 ("AR" de fls. 08), exigindo-se que fossem apresentados, no prazo de 20 (vinte) dias, os seguintes documentos de prova, para comprovar os dados cadastrais informados na correspondente declaração (DIAC/DIAT), do exercício de 2000: 1º - matrícula atualizada do imóvel, com averbação das áreas de reserva; 2º - Ato Declaratório Ambiental - ADA; 3º - Notas Fiscais da produção vegetal da propriedade; 4º - Relação das benfeitorias e de sua área (m²), e 5º - Ficha de Controle do Criador, do IMA.*

*Em atendimento, o contribuinte apresentou a correspondência de fls. 09, acompanhada dos documentos de fls. 11, 12 e 13/17.*

*No procedimento de análise e verificação das informações declaradas na DITR/2000 e da documentação apresentada pelo contribuinte, a fiscalização resolveu lavrar o presente auto de infração, glosando integralmente as áreas declaradas como de preservação permanente, com 726,0 ha, além de alterar, com base nos valores apontados no Sistema de Preços de Terras - SIPT (às fls. 18), o Valor da Terra Nua (VTN) do imóvel, que passou de R\$ 309.000,00 (R\$ 216,64 por hectare) para R\$ 1.001.040,00 (representando um VTN médio, por hectare, de R\$ 701,84), com conseqüentes aumentos da área tributável/área aproveitável, VTN tributável e alíquota aplicada no lançamento, disto resultando o imposto suplementar de R\$ 59.607,34, conforme demonstrado pelo autuante às fls. 23.*

*A descrição dos fatos e os enquadramentos legais das infrações, da multa de ofício e dos juros de mora, encontram-se descritos às folhas 20, 21/22 e 24.*

*Cientificado do lançamento, em 07/12/2004 (documento "AR" de fls. 26), o contribuinte interessado, através de advogados e procuradores legalmente constituídos (às fls. 38), postou em 06/01/2005 (envelope de fls. 117), a impugnação de fls. 28/37. Apoiado nos documentos/extratos*

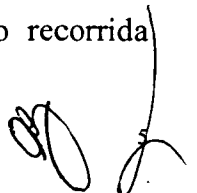
de fls. 43/47, 48/49, 50, 51, 52/87, 89, 92/96, 97/112, 114 e 116, alegou e requereu o seguinte, em síntese:

- defende a tempestividade da presente impugnação, fazendo em seguida um breve relato dos fatos e das irregularidades apontadas pelo autuante, com as respectivas fundamentações legais, para lavratura do presente auto de infração;
- transcreve parte da legislação aplicada ao ITR/2000 (art. 10, §§ 4º e 7º da IN/SRF 43/97, com redação dada pela IN/SRF 67/96, e art. 10, II, alínea "a" da Lei 9.393/96), além do disposto no § 7º da Lei 9.393/96, acrescentado pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24/08/2001;
- portanto, a MP 2.166-67, de 24/08/2001, não exige sequer a comprovação da averbação da área de reserva legal. Como a existência da área de reserva legal e de preservação permanente em nenhum momento foi objeto de questionamento, como afirmado pela autoridade fiscal, as citadas áreas, conforme indicadas na DITR, devem ser consideradas;
- questiona o procedimento da autoridade fiscal quanto à apresentação do ADA, posto que: "... afirma que o Ato Declaratório Ambiental não foi apresentado pelo Contribuinte quando intimado, e logo a seguir informa que o mesmo ADA foi apresentado";
- a fim de comprovar efetivamente a existência dessas áreas, e cumprindo rigorosamente a legislação de regência, junta Laudo Técnico de Avaliação do Imóvel, elaborado pelo Dr. Ronaldo Mundim (Engº Agrônomo e Engenheiro de Avaliações e Perícias IMAPE nº 475), específico para o período objeto da autuação fiscal, com ART e demais requisitos previstos na NBR 8799;
- pela análise deste laudo verifica-se claramente a existência da área de preservação permanente, conforme descrito na DITR;
- resta evidente e extremo de dúvidas que se as áreas de preservação permanente e utilização limitada existem fisicamente, e o proprietário das terras é obrigado por lei a mantê-las, sob pena de incorrer até na hipótese de crime ambiental. O simples descumprimento de uma obrigação acessória, ou seja, a entrega do ADA tempestivamente, não pode ensejar a tributação daquilo que não é tributável – as áreas sobre as quais não há previsão legal de tributação;
- a manutenção da exigência tributária sobre tais áreas implica na efetivação de verdadeiro confisco ou ainda da materialização da exigência tributária sobre fato gerador não definido em lei, ferindo assim o princípio da estrita legalidade em matéria tributária;
- o cumprimento intempestivo de uma obrigação acessória poderia, quando previsto na legislação de regência, ocasional a cobrança de multa, mas não a incidência do próprio tributo como os demais consectários legais;
- já com relação ao VTN, também não há o que se questionar, uma vez que o valor do imóvel informado pelo contribuinte foi correto;

- *descreve a metodologia de cálculo do VTN, o que não foi seguido pela fiscalização, que apurou o valor de R\$ 1.001.040,00, com base nos valores apontados no SIPT, para os diversos tipos de áreas do imóvel;*
- *compara o valor então apurado com o valor apurado pelo mesmo Auditor Fiscal, no processo nº 10675.000183/2004-16, relativo à mesma área, em nome de João Carlos Sanches, referente ao exercício de 1999, de R\$ 492.630,00, conforme demonstrado;*
- *sem muito esforço, observa-se a inconsistência do lançamento, pois em apenas um exercício o valor da terra nua, aumentou de R\$ 492.630,00 para R\$ 1.001.040,00. O valor apontado no SIPT para as áreas de preservação permanente e benfeitorias (respectivamente, 726,0 ha e 0,3 ha), que em 1999 era de R\$ 100,00/ha, foram agora estimados em R\$ 600,00/ha;*
- *questiona a metodologia de cálculo adotada pela autoridade fiscal para obtenção do VTN. Conclui-se que o mesmo foi feito de forma errônea, a fim de confundir o contribuinte e os doutos julgadores;*
- *tratando-se de matéria eminentemente técnica, na oportunidade requer a realização de perícia, conforme o disposto no decreto 70.235/72, o que comprovará a efetividade das informações constantes da impugnação, indicando desde já como seu perito assistente o Dr. Ronaldo Mundim, subscritor do Laudo Técnico apresentado, com endereço à Rua Eduardo Noronha, 142, Bairro Sobradinho – Patos de Minas - MG, sendo que se o ilustre julgador entender desnecessária a realização da perícia também restará evidenciado a aceitação do Laudo Técnico apresentado, já que o mesmo preenche todos os requisitos previstos na legislação aplicável à espécie;*
- *transcreve, parcialmente, artigos da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional relativos ao ITR e a alguns princípios norteadores do Sistema Tributário Nacional;*
- *o impugnante discorre a respeito dos vários aspectos legais e infralegais relativos ao ITR, como critérios para fixação da base de cálculo aplicados em exercícios anteriores, fato gerador do imposto e Valor da Terra Nua (VTN), e*
- *por fim, considerando-se a totalidade das matérias de fato e de direito constantes da impugnação o os demais documentos acostados aos autos, requer o impugnante a revisão do lançamento do ITR relativo a 2000, de conformidade com os novos parâmetros objeto das informações apresentadas, seja pela desconstituição da glosa efetivada pela autoridade autuante, seja pela revisão do grau de utilização e aplicação da alíquota do imposto, o que resultará na redução do ITR e das demais contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal e conseqüente cancelamento do feito fiscal.*

*É o relatório.*

Nada obstante os argumentos trazidos pela Interessada, a decisão recorrida manteve a exigência fiscal pelas razões sintetizadas na ementa abaixo transcrita:



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

*Exercício: 2000*

*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 ser 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, além da averbação tempestiva da área de utilização limitada/reserva legal à margem da matrícula do imóvel.*

*DO VALOR DA TERRA NUA - VTN. Cabe restabelecer a tributação do imóvel com base no VTN Declarado, quando restar afastada a hipótese de subavaliação, mediante a apresentação de "Laudo de Avaliação" elaborado por profissional habilitado, com ART devidamente anotada no CREA, em consonância com as normas da ABNT.*

Lançamento procedente em parte.

É o relatório.



## Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, Relator

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

O lançamento diz respeito ao exercício de 2000.

Portanto, a DITR *sub examine* refere-se ao exercício de 2000, tendo o fato gerador do Imposto ocorrido no dia primeiro de janeiro desse mesmo ano, conforme previsto no artigo 1º da Lei 9.393/96.

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

*Determina o 105 do Código Tributário Nacional:*

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

Até a entrada em vigor da Lei 10.165, em 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.

Assim determinava a Lei 9.960, de 28 de janeiro de 2000, em vigor até a publicação da Lei 10.165/00.

*“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)*

O curioso é que a Lei 9.960/00 terminou por não alcançar nenhum fato gerador do Imposto, sendo que, na data de ocorrência do fato gerador no presente feito (1º de janeiro de 2000), nenhuma das duas Lei retrocitadas estavam em vigor. Eram as instruções normativas da Secretaria da Receita Federal que impunham ao contribuinte a obrigatoriedade de utilização do ADA.



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*III - as áreas de reserva legal, descritas no art. 16 e seus parágrafos e no art. 44, parágrafo único, da Lei nº 4.771, de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989, onde não é permitido o corte raso da cobertura florestal ou arbórea para fins de conversão a usos agrícolas ou pecuários mas onde são permitidos outros usos sustentados que não comprometam a integridade dos ecossistemas que as formam. (Incluído pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ou seja, descumprida a obrigação acessória, sem, por óbvio, que isso tenha implicado a falta de comprovação do atendimento às condições para exoneração parcial ou total da obrigação principal, cabe a aplicação da penalidade pecuniária, mas não decorre disto a conversão desta em obrigação principal no que concerne ao pagamento dos tributos devidos.

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

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

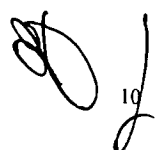
No Pretório Excelso, o tema foi debatido do Mandado de Segurança nº 22688-9/PB (Tribunal Pleno, relatado pelo Ministro Moreira Alves, DJ de 28/04/2000) em que se discutia os efeitos da constituição de reserva legal sobre o cálculo da produtividade de imóvel em processo de desapropriação para fins de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

Vejamos as ponderações feitas pelo Ministro Marco Aurélio:

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

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

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



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

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

*(...)*

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

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

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

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

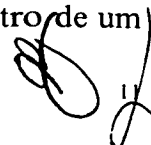
*Por outro lado, se sabe onde concretamente se encontra a reserva, se ela não foi medida e demarcada, em caso de divisão ou desmembramento de imóvel, o que dos novos proprietários só estaria obrigado por a preservar vinte cento da sua parte.*

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

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

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

No que diz respeito às áreas de preservação permanente, creio não haver razão para supô-las definitivamente constituídas e destinadas pelo só efeito da Lei 4.771/65, já que tratam-se de áreas de características pré-estabelecidas, que podem existir ou não dentro de um



determinado território, não sendo, portanto, consequência imediata da decretação legal de sua existência.

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

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

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

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

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

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

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

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

*Art. 16 omissis*

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

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

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

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

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

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

*§ 5º omissis*

*I - omissis*

*II - omissis*

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

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

*II - 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).*

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

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

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



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

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

O Código Tributário Nacional assim determina, no que diz respeito à concessão da isenção:

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

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

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

*Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora: (grifei)*

*I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;*

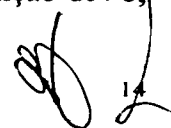
*II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.*

*Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.*

Aplicando-se o artigo 155 ao processo de concessão de isenção, como reza o parágrafo 2º do artigo 179, tem-se que ela, a isenção, será revogada de ofício sempre que for apurado que o beneficiado não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cabendo a ele, nos termos do artigo 179, fazer prova em sentido contrário.

Portanto, a isenção deve ser revogada de ofício sempre que se constate que o beneficiado não cumprira ou deixou de cumprir as condições definidas por Lei para a concessão do benefício.

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



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

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

Sugere a recorrente que (página 101):

*"Ao capitular a exigência fiscal no art. 10 da Lei 9393/96, não considerou o Fisco a inovação do § 7º trazido pela Medidas Provisórias de cunho interpretativo, comportando retroatividade, na forma do art. 106, I, do CTN. Ou seja a prova das áreas de reserva legal e de preservação permanente não se dá pela entrega do ADA, mas pela comprovação da veracidade do que o Contribuinte declara à Receita Federal, para fins do ITR. E a comprovação dá-se, no caso presente: pelo decreto, pela planta e, se necessário, pela vistoria ou pela perícia a ser realizada".*

Repisamos o teor do artigo 179 do Código Tributário Nacional no que diz respeito ao ônus de provar o preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos para a concessão da isenção.

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

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

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

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

*§ 1 - A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.*

 15

*§ 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 que houvesse a prévia comprovação do preenchimento das condições e dos requisitos previstos em 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

 17

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 diversas modalidades de procedimento fiscal, capaz de atribuir-lhes eficácia relativa no que diz respeito à obtenção de provas ou a competência para exigir do particular a sua apresentação.

O procedimento fiscal no qual devem ser apuradas as inexatidões referidas no caput do artigo 14 é aquele que se inicia com o primeiro ato de ofício do qual é dada ciência ao sujeito passivo, sendo inconcebível que se afaste a competência da fiscalização de praticar o ato que dá início ao procedimento que lhe compete executar ou que se restrinjam os meios de prova capazes comprovar as irregularidades apuradas, especialmente quando estes meios estiverem expressamente estipulados na legislação de regência do Imposto, como é o caso.

Está mais do que claro que a o parágrafo 7º apenas dispensa a **prévia** apresentação dos documentos definidos na legislação, no caso o ADA, como necessários à fruição da isenção do Imposto.

Inarredável é a competência da fiscalização para solicitá-los posteriormente, dentro do prazo decadencial, com vistas ao lançamento de ofício da diferença apurada.

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

Sala das Sessões, em 24 de abril de 2008

  
RICARDO PAULO ROSA – Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes, Redator Designado

Minha posição pessoal é de que no que se refere às áreas de reserva legal e preservação permanente, o § 7º do artigo 10 da Lei nº 9.393/96, modificado pela Medida Provisória 2.166-67/2001, passou a dispor que mera declaração do contribuinte basta para comprovar a existência daquelas áreas:

*§ 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.*

*As referidas alíneas assim dispõem:*

*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.*

*(...)*

*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 imprestáveis 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.*

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.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao votar no recurso n.º 301-127.373 este mesmo tema em 22/05/2006, assim também entendeu, como vemos no voto do Relator, Ilustre Conselheiro Nilton Luiz Bartoli:

*Neste particular, desnecessária uma maior análise das alegações do contribuinte, merecendo ser mantido o v. Acórdão recorrido, uma vez que basta a declaração do contribuinte quanto às áreas de Utilização Limitada (reserva legal) e de Preservação Permanente, para que o mesmo possa aproveitar-se do benefício legal destinado a referidas áreas.*

Entretanto, a posição do colegiado que votou a favor do recurso do contribuinte se deu porque existem nos autos prova cabal da existência das áreas de reserva legal e preservação permanente, fls. 111 e 127, motivo pelo qual se vota pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões, em 24 de abril de 2008

  
LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES - Redator Designado