



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

**Processo nº** 11020.003678/2003-83  
**Recurso nº** 137.226 Voluntário  
**Matéria** ITR - IMPOSTO TERRITORIAL RURAL  
**Acórdão nº** 302-39.231  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2008  
**Recorrente** MADEIREIRA IBIRAJARA S/A.  
**Recorrida** DRJ-CAMPO GRANDE/MS

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

Exercício: 1999

ITR.DECADÊNCIA.INOCORRÊNCIA.

Cientificado o contribuinte dentro do prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador do tributo nos casos de pagamento a menor, não está decaído o direito da Fazenda em constituir o crédito tributário, conforme § 4º do art. 150 do CTN.

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.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do terceiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de decadência argüida pela recorrente e no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luciano Lopes de Almeida Moraes, relator e Marcelo Ribeiro Nogueira que davam provimento parcial. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

*Rosa de Castro*  
ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO  
Presidente em Exercício  
*Ricardo Paulo Rosa*  
RICARDO PAULO ROSA – Redator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Corintho Oliveira Machado, Mércia Helena Trajano D'Amorim e Maria Regina Godinho de Carvalho (Suplente). Ausentes os Conselheiros Judith do Amaral Marcondes Armando e Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa.

## Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto o relato do órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

*Exige-se da interessada o pagamento do crédito tributário lançado em procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, relativamente ao ITR, aos juros de mora e à multa por informação inexata na Declaração do ITR – DIAC/DIAT/1999, no valor total de R\$ 269.609,22, referente ao imóvel rural denominado Fazenda Campo Alto, com área total de 1.825,4 ha, com Número na Receita Federal – NIRF 2.481.821-6, localizado no município de Protásio Alves – RS, conforme Auto de Infração de fls. 01 a 10, cuja descrição dos fatos e enquadramento legais constam das fls. 04, 05 e 08.*

2. Inicialmente, com a finalidade de viabilizar a análise dos dados declarados na DIAC/DIAT/1999, a interessada foi intimada em 21/07/2003 a comprovar a área isenta declarada. Entre os documentos solicitados constam: a) - Ato Declaratório Ambiental – ADA do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA, para a área de Preservação Permanente, b) – Matrícula ou Certidão atualizada do Registro Imobiliário com averbação da área de Reserva Legal, c) Ato do Poder Público Federal ou Estadual, declaratório do enquadramento nas disposições do Inciso II, do artigo 11, da Lei nº 8.847/1994 (Interesse Ecológico) e, d) Reconhecimento do IBAMA das áreas de Reserva Particular do Patrimônio Natural – RPPN, fls. 13 e 14.

Como consta na descrição dos fatos de fl. 04 e se verifica nos autos, tendo em vista o não atendimento da intimação, a área isenta declarada foi glosada. Apurou-se o crédito tributário em questão lavrando-se o Auto de Infração, cuja ciência à interessada, de acordo com o Aviso de Recebimento – AR de fl. 18, foi dada em 15/12/2003. Na fl. 21 consta um novo AR do referido auto, datado de 26/12/2003.

Tempestivamente, em 12/01/2004, o auto foi impugnado, fls. 24 e 25. Em resumo, alegou-se o seguinte:

*Ao contrário do apontado, inexiste irregularidade no que se refere à área aproveitável.*

*Consoante se aduz da documentação em anexo, em especial fotos aéreas dos imóveis, patente se tratar a área tributada de área de mata nativa destinada à reserva ambiental permanente. Área esta, que segundo legislação em vigor não pode ser explorada, daí, absurda a tributação imputada.*

*O que ocorre é que a impugnante passa por problemas de ordem financeira e acabou, por insuficiência de recursos, não elaborando o pedido para enquadramento das áreas na forma preconizada pela*

*legislação em vigor, porém, simples passar de olhos sobre os documentos anexos, certamente terão o condão de ratificar suas informações e embasar o estorno do tributo lançado que, aliás, em razão do valor de mercado de tal área, pois, o valor do auto de infração é um despropósito.*

*Assim, não há que se falar em revisão de declaração, uma vez que corretas as informações lançadas consoante facilmente comprovado em inspeção aérea.*

*Por oportuno informa que estão sendo procedidas as medidas necessárias à regularização da situação da área.*

*Ademais, encontra-se prescrito o direito de a União cobrar tal tributo, haja vista a data base do fato gerador alegado, com o qual não se concorda, pelo que se reitera a impugnação.*

*Finalizou requerendo o estorno do lançamento e protesta por provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, em especial pela documentação ora juntada.*

*Instruem a impugnação 20 laudas contendo diversos mapas e fotografias aéreas, com diversas denominações de reservas e dimensões variadas, fls. 27 a 46.*

Na decisão de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campo Grande/MS indeferiu o pleito da recorrente, conforme Decisão DRJ/CGE de nº 4.806, de 26/11/2004, fls. 55/68, assim ementada:

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

*Exercício: 1999*

*Ementa: ÁREA DE RESERVA LEGAL E DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE*

*Para ser considerada isenta, a área de reserva legal deve estar devidamente averbada na matrícula do imóvel junto ao Cartório de Registro de Imóveis e ser reconhecida mediante Ato Declaratório Ambiental – ADA, cujo requerimento deve ser protocolado dentro do prazo estipulado, o qual tem como requisito básico a referida averbação. Da mesma forma a área de preservação permanente necessita do ADA para sua isenção, além de laudo específico demonstrando as áreas enquadradas nos artigos da legislação florestal.*

*Lançamento Procedente.*

Às fls. 73 o contribuinte foi intimado da decisão supra, motivo pelo qual apresenta Recurso Voluntário e arrolamento de bens de fls. 74/75.

Intimado a apresentar arrolamento de bens, o faz às fls. 83/240.

*4*

Às fls. 244 não são aceitos os bens arrolados, no que o recorrente ingressa judicialmente, onde resta deferido o pedido de aceite dos bens originalmente ofertados, tendo sido dado, então, seguimento ao recurso interposto, fls. 342.

É o relatório.

6 5

## Voto Vencido

Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes, Relator

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

### Da decadência

A preliminar de decadência não merece ser acolhida, já que a notificação do contribuinte para o caso em tela se deu dentro do prazo legal de cinco anos a contar do fato gerador, forte no §4º do art. 150 do CTN.

### Das áreas de preservação permanente e reserva legal

No que se refere as ditas áreas de utilização limitada, 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 das áreas de preservação permanente e de reserva legal:

*§ 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.*

(...)

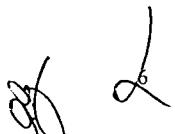
*II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:*

*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 falta de apresentação de ADA para comprovar a existência de área de reserva legal e preservação permanente não pode ser óbice ao aproveitamento, pelo contribuinte, da isenção do ITR.

Não é a simples apresentação tempestiva de ADA e averbação na matrícula do imóvel que configura a existência ou não da área de reserva legal e preservação permanente.

Feita a declaração pelo Contribuinte, esta vale até prova em contrário, o que não foi realizado.

Ademais, o contribuinte juntou aos autos laudo técnico no qual comprova as áreas de reserva legal e preservação permanente que possui, fls.73/94.

Este é o entendimento do Conselho de Contribuintes:

*Relator: Marciel Eder Costa*

*Recurso: 130.434*

*Acórdão: 303-32.492*

*ITR. ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO. ADA. A declaração do recorrente, para fins de isenção do ITR, relativa à área de preservação permanente, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, conforme dispõe o art. 10, parágrafo 1º, da Lei nº 9.393/96, 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.*

*IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL. ITR. RESERVA LEGAL*

*A falta de averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel, ou a averbação feita alguns meses após a data de ocorrência do fato gerador, não é, por si só, fato impeditivo ao aproveitamento da isenção de tal área na apuração do valor do ITR.*

*DADO PROVIMENTO AO RECURSO para descartar a exigência da apresentação da ADA, bem como da averbação da RESERVA LEGAL para fins de isenção do ITR.*

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao votar no recurso nº 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.*

*ABF J*

Em face do exposto, rejeito a preliminar de decadência e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso interposto para fins de afastar a glosa sobre as áreas utilização limitada realizadas.

Sala das Sessões, em 29 de janeiro de 2008

LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES – Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa – Redator Designado

A preliminar de decadência não merece ser acolhida, já que a notificação do contribuinte se deu dentro do prazo legal de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador do Imposto.

O lançamento diz respeito ao exercício de 1999.

Portanto, a DITR *sub examine* refere-se ao exercício de 1999, 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 10.165/2000, 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 vigente, que não especificava o Ato Declaratório Ambiental – ADA como documento indispensável à fruição da isenção.

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

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

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

Na data de ocorrência do fato gerador, no presente feito, eram as instruções normativas da Secretaria da Receita Federal que impunham ao contribuinte a 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 consequências 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 cumprimento da obrigação principal, cabe a aplicação da penalidade pecuniária, mas não decorre disto a conversão desta em obrigação principal no que concerne ao pagamento dos tributos devidos.

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

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

Vejamos as ponderações feitas pelo Ministro Marco Aurélio:

*A teor do disposto no § 2º do artigo 16 da Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, tem-se a obrigatoriedade de observar-se, deixando-se de explorá-la, área de no mínimo vinte cento da propriedade, não sendo permitido o corte raso. Indaga-se: o fato de não haver sido averbada a citada área à margem da inscrição da matrícula do imóvel, no cartório competente, afasta a procedência da defesa apontada pelos Impetrantes? A resposta pode ser colhida fazendo-se outra pergunta: a omissão do proprietário descharacteriza 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)*

Penso que é preciso esclarecer se a restrição administrativa imposta pela designação de áreas de preservação permanente e de reserva legal nas propriedades rurais e a consequente finalidade social para a qual foram criadas estão definitivamente instituídas e efetivamente destinadas pela Lei 4.771/65, ou se dependem de providência posterior no sentido de sua delimitação 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 poderiam dar margem à interpretação de que a Lei 4.771/65 constituiu, *de per si*, 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)*

*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)*

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

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

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

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 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 Lei que impôs a limitação administrativa sem, contudo, lhe garantir as condições de eficácia.

As instruções normativas da Secretaria da Receita Federal apenas especificaram tais condições, na medida em que a lei havia-se omitido a respeito.

O parágrafo 7º da artigo 10 da Lei 9.393/96, incluído pela Medida Provisória 2.166-67 de 2001, assim determina:

*§ 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)*

Por força desse dispositivo, tem-se entendido que o bastaria a simples declaração do contribuinte para exclusão dessas áreas da incidência tributária. Peço vênia para discordar desse entendimento.

O Código Tributário Nacional assim refere-se à responsabilidade de fazer prova para concessão da isenção de tributos:

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

*§ 1 - 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.*

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

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

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

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

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

*§ 2 - Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.*

No mesmo sentido e com a mesma finalidade, o artigo 150 estabeleceu as regras que norteariam o lançamento realizado por homologação.



*Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1 - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*

*§ 2 - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3 - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

Os dispositivos legais acima transcritos estão inseridos em um contexto de normas de nível hierárquico superior que consolida o conjunto de regras formadoras de um Sistema regulador da relação do Estado com o particular, no que concerne à administração tributária.

Trata-se do Sistema Tributário Nacional sobre o qual dispõe o Código Tributário Nacional.

Desnecessário dizer que tal Sistema se propõe garantir o melhor desempenho da máquina estatal com o menor custo social, tanto no que tange à imposição de tributos, quanto à manutenção do aparato estatal necessário à efetivação da receita.

Foi com vistas à simplificação da estrutura necessária à fiscalização/arrecadação de tributos que o Código previu as hipóteses em que o sujeito passivo prestaria “à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação [do lançamento] (art.147)” e/ou que o mesmo devesse “antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa (art 150).”, modalidades de pagamento/lançamento que, hodiernamente, comprehende 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, obigatoriamente, 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.*

17

*§ 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. Depare-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 consequências desfavoráveis resultantes da falta de prova, exercendo deste modo os seus efeitos no terreno probatório, ao invés do que sucedia com o já referido dever geral de colaboração. (os destaques não constam do original)*

Tal exigência traria importante prejuízo às relações entre o particular e o Estado, na medida em que o primeiro estaria impedido de desonerar-se em relação à fração de seu território beneficiada pela lei isencional, sem a prévia comprovação do preenchimento das condições e dos requisitos previstos sem lei.

Foi adequada e oportuna a inclusão do parágrafo 7º ao artigo 10 retrocitados.

Ele garante ao particular o direito à fruição da isenção relativa às áreas de reserva legal e de preservação permanente sem que haja a necessidade da comprovação prévia do preenchimento das condições e requisitos para sua concessão, em consonância com toda a sistemática idealizada para os tributos por homologação/por declaração.

Não há dúvida de que é essa a inteligência do parágrafo 7º do artigo 10 da Lei 9393/96.

208

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 dado ciência ao sujeito passivo, sendo inconcebível que se afaste a competência da fiscalização de praticar o ato que dá início ao procedimento que lhe compete executar ou que se restrinjam os meios de prova capazes comprovar as irregularidades apuradas, especialmente quando estes meios estiverem expressamente estipulados na legislação de regência do Imposto, como é o caso.

Está mais do que claro que o parágrafo 7º apenas dispensa a prévia apresentação dos documentos definidos em lei, no caso o ADA, como necessários à fruição da isenção do Imposto. 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 29 de janeiro de 2008

RICARDO PAULO ROSA — Redator Designado