



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	13116.001164/2003-50
Recurso nº	132.799 Voluntário
Matéria	ITR
Acórdão nº	303-34.621
Sessão de	16 de agosto de 2007
Recorrente	CIA CIMENTO PORTLAND ITAÚ
Recorrida	DRJ/BRASÍLIA/DF

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 1999

Ementa: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Na vigência da Lei 9.393/96, 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. Enquanto não consumada a homologação, e desde que sejam contraditadas pelo fisco as informações prestadas pelo declarante, caberá ao sujeito passivo o ônus da prova da veracidade do que fora declarado.

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR). ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. No caso das áreas identificadas pelos parâmetros definidos no artigo 2º do Código Florestal, com a redação dada pela Lei 7.803, de 1989, laudo técnico para comprovar a identidade entre as reais características do imóvel rural ou de parte dele com os parâmetros citados é imprescindível, sem olvidar da observância à NBR 8799 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) e da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART).

NÃO-INCIDÊNCIA. RESERVA LEGAL. Carece de fundamento legal a glosa da área de reserva legal declarada, motivada na mera ausência de averbação tempestiva junto à matrícula do imóvel e de

Assinaturas manuscritas

requerimento tempestivo de ADA. A existência dessa área isenta por força de lei não foi contestada.

ÁREA IMPRESTÁVEL. ÁREA TRIBUTÁVEL. ÁREA APROVEITÁVEL. As áreas comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal são relevantes para o cálculo da área tributável e da área aproveitável, dependente de prévia declaração do interesse ecológico por órgão competente federal, ou estadual, apenas no primeiro caso.

ÁREA EFETIVAMENTE UTILIZADA. ÁREA DE PASTAGEM ACEITA. A pastagem utilizada para a criação de animais, de grande e de médio porte, constitui área efetivamente utilizada, sendo matéria dependente da produção de prova documental. A quantificação dessa área corresponde a menor área dentre a declarada e a calculada mediante a divisão da quantidade média ajustada de cabeças do rebanho, comprovadamente existente no ano imediatamente anterior ao fato gerador do tributo, pelo índice de lotação mínima por zona de pecuária para o município de localização.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de não conhecimento de novos documentos acostados na fase recursal, vencido o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, que a suscitou. Por maioria de votos, tomar conhecimento do recurso voluntário quanto à existência de área imprestável superior a 230 ha, vencidos os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, Relator, Luis Marcelo Guerra de Castro e Anelise Daudt Prieto. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário quanto à área de reserva legal, vencidos os Conselheiros Tarásio Campelo Borges e Luis Marcelo Guerra de Castro, que negaram provimento. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário quanto à área de preservação permanente. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para acolher 230 ha de área inaproveitável,, vencido o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, que negou provimento. Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para acolher 80 cabeças de gado, nos termos do voto do Relator. Designado para redigir o voto o Redator Zenaldo Loibman.




ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente


ZENALDO LOIBMAN

Redator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nanci Gama, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Nilton Luiz Bartoli e Marciel Eder Costa.



Relatório

Cuida-se de retorno de diligência à repartição de origem nos autos de recurso voluntário contra acórdão unânime da Primeira Turma da DRJ Brasília (DF) que julgou procedente o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) relativo ao fato gerador ocorrido no dia 1º de janeiro de 1999, bem como juros de mora equivalentes à taxa Selic e multa proporcional (75%, passível de redução), inerentes ao imóvel denominado Fazenda Funil, NIRF 2.974.028-2, localizado no município de Cocalzinho de Goiás (GO).

Segundo a denúncia fiscal (folhas 2 e 6), a exigência decorre de divergência entre o Valor da Terra Nua (VTN) declarado e o apurado em laudo de avaliação “apresentado pelo próprio contribuinte, de acordo com a NBR 8799 da ABNT”¹ bem como das glosas, na totalidade: (1) da área de utilização limitada declarada e não comprovada mediante a apresentação da matrícula do imóvel com a tempestiva averbação² da reserva legal; e (2) da área de exploração extrativa³ não comprovada.

Regularmente intimada do lançamento, a interessada instaurou o contraditório com as razões de folhas 94 a 106, assim sintetizadas no relatório do acórdão recorrido:

- nenhuma verificação “in loco” foi procedida ou precedeu a “verificação fiscal”, visita à Fazenda Funil, a que se refere o AI;

- os documentos de informações pertinentes estão sendo ou serão apresentados oportunamente, os quais contêm informações quanto à constatação de mudanças no lançamento em detrimento do estado natural e evolutivo da propriedade, decorrente de atividades do contribuinte ou ainda por estrita definição legal atribuída na qual se enquadra a situação do imóvel;

- transcreve parte do que foi relatado no Auto de Infração, inclusive os artigos da Lei 9.393/96 referenciados na parte atinente ao enquadramento legal, para concluir que estes não apresentam qualquer correlação entre o fato imputado e a aplicação da penalidade imposta;

- transcreve o § 7º do artigo 10 da Lei 9.393/96, que diz que a declaração para fins de isenção do ITR relativa as [sic] áreas de que tratam as alíneas “a” e “d” do inciso II, § 1º, do referido artigo não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante;

.....

¹ Laudo de avaliação acostado às folhas 68 a 72. Matéria não litigiosa.

² Não existe nos autos do processo nenhuma notícia referente à posterior averbação da reserva legal.

³ Segundo o autuante, “extração mineral não é atividade rural”.



- as áreas de reserva legal para dedução do imposto foram as chamadas de “utilização limitada” [sic] dependentes de ato formal de averbação cartorial, são as que foram consideradas pela empresa como de impossível aproveitamento pois, evidentemente imprestáveis para quaisquer fins de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, conforme entendimento *mutatis mutandis* do art. 10 em seu inciso IV ^[4] e que em última análise enquadráveis também dentre as de preservação permanente (art. 2º da Lei 4.771/65) ^[5];

- a Instrução Normativa de nº 43/97, posteriormente alterada pela de nº 67/97, em regra geral, vinculavam e vinculam à exclusão de tributação a existência do “ato do órgão competente (IBAMA) ou órgão delegado por convênio” (art. 17, inc. II, da IN SRF nº 73/2000), cuja possibilidade de ser utilizada só adveio após a emissão da Portaria 162, de 18 de dezembro de 1997, por aquele órgão federal;

.....

- as áreas de pastagens, por erro no preenchimento da DITR/99, constaram como área de exploração extrativa, sendo que restará provada a existência de uma média de animais de grande e médio porte suficientes à utilização de uma área de pastagem de cerca de 500 (quinhentos) hectares, ficando as informações relativas ao fato a serem devidamente retificadas, haja vista que esses animais não pertenciam à Autuada, mas sim a terceiros que celebraram contratos de arrendamentos, os quais serão anexados junto com a comprovação da existência dos animais, corroborando a interessada sua pretensão com transcrição de ementa referente a decisão administrativa de primeira instância que acatou a média de animais constante do certificado de vacinação do IMA;

- não constam também do laudo técnico as áreas ocupadas com benfeitorias e inaproveitáveis como sendo de afloramento de calcáreo [sic], as quais têm extensão de 230 hectares e que não podem ser consideradas como aproveitáveis, devendo, pois, serem alijadas e consideradas inaproveitáveis;

- apresenta um demonstrativo de apuração do ITR em que é apurado um valor de imposto devido de R\$ 693,00;

⁴ Lei 9.393, de 1996, artigo 10: A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior. § 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á: [...] (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. [...] (IV) área aproveitável, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas: (a) ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias; (b) de que tratam as alíneas a, b e c do inciso II; (V) [...]

⁵ Código Florestal, artigo 2º: Consideram-se de preservação permanente, pelo só efeito desta Lei, as florestas e demais formas de vegetação natural situadas: [...].

- pede a juntada de certidão do IBAMA, certificando a área descrita como sendo de preservação permanente, assim com a comprovação das áreas de pastagem que não foram descritas na DITR original e das áreas de benfeitorias e formação de calcário (inaproveitáveis), todas a serem consideradas na forma de lei para redução do pagamento do ITR, protestando pela juntada posterior e oportuna de outros documentos ou procedimentos que se tornem necessários à comprovação do direito da Impugnante;

- por fim, requer o cancelamento do Auto de Infração.

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

DA ALTERAÇÃO DA DISTRIBUIÇÃO DA ÁREA DO IMÓVEL- ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE / ÁREA DE RESERVA LEGAL. Não apresentada prova documental hábil comprovando o erro de fato no que tange à distribuição das áreas de interesse ambiental, e não constando dos autos a averbação tempestiva da área originariamente informada como sendo de utilização limitada / reserva legal, devem ser mantidos os dados apurados pela fiscalização.

DA ALTERAÇÃO DA DISTRIBUIÇÃO DA ÁREA UTILIZADA – ÁREA DE EXPLORAÇÃO EXTRATIVA / ÁREA DE PASTAGENS. Não comprovada, através de documentação hábil, a existência de rebanho no imóvel durante o ano-base de 1998, deve ser mantida a tributação da área originariamente declarada como sendo utilizada com exploração extrativa.

DO VALOR DA TERRA NUA. Considera-se não impugnada matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.

Lançamento Procedente

Ciente do inteiro teor do acórdão originário da DRJ Brasília (DF), recurso voluntário foi interposto às folhas 143 a 154, sem qualquer identificação da pessoa que o subscreve. Nessa petição, as razões iniciais são reiteradas noutras palavras.

Especificamente quanto ao tamanho das áreas glosadas, existem duas divergências entre a petição que inaugura a lide e a peça recursal, ambas relacionadas com o tamanho das áreas reclamadas: (1) a alegada área inaproveitável estava dimensionada em 230 ha de afloramento de calcário⁶, agora o reconhecimento pretendido alcança 596 ha com afloramento desse mineral⁷; (2) a área de pastagens inicialmente alegada⁸ era de 500 ha, nesta

⁶ Impugnação da exigência, três últimos parágrafos da folha 101 dos autos deste processo.

⁷ Recurso voluntário, dois primeiros parágrafos da folha 153 dos autos deste processo.

⁸ Impugnação da exigência, dois primeiros parágrafos da folha 101 dos autos deste processo.

fase é reclamada uma área de 300 ha na petição recursal⁹ e de 200 ha no laudo de avaliação que a instrui¹⁰.

Instruem o recurso voluntário, dentre outros documentos:

(1) fotocópia de contrato de arrendamento de imóvel rural¹¹ para aproveitamento de pastagens de uma área de 24,2 ha da Fazenda Funil, firmado com Ovídio Pereira da Cruz no dia 1º de fevereiro de 1994 pelo prazo de um ano;

(2) fotocópia de aditamento a contrato de arrendamento de pastagens¹², firmado no dia 27 de fevereiro de 1998, com prazo de um ano a partir do dia 1º daquele mês;

(3) uma nota fiscal de aquisição por Osmar Goulão Carneiro de 80 doses de vacinas contra febre aftosa¹³ no dia 21 de novembro de 1998, por fotocópia autenticada por tabelião de notas;

(4) outras fotocópias de notas fiscais de igual natureza, expedidas nos anos de 1999, 2002 e 2003, algumas com autenticação aferida, parte delas em nome de Osmar Goulão Carneiro e outras em nome de Ovídio Pereira da Cruz;

(5) fotocópias de declarações de produtor, referentes a vacinações dos dias 7 e 30 de maio de 2003; e

(6) fotocópia de ficha de controle de vacinação em nome de Osmar Goulão Carneiro¹⁴, com registro de 80 doses de vacinas aplicadas em bovinos no dia 21 de novembro de 1998, afora outras aplicadas nos anos de 1999 a 2003.

Na sessão de julgamento de 9 de novembro de 2006, por intermédio da Resolução 303-01.233, a conversão do julgamento do recurso em diligência à repartição de origem foi conduzida pelo voto que transcrevo:

Conforme relatado, o recurso voluntário é carente da identificação, da qualificação e da apresentação de fotocópia de documento para cotejo da firma da pessoa física que o subscreve em nome da pessoa jurídica.

Quanto aos documentos que instruem a peça recursal, em parte deles há referência a uma pessoa física de nome Osmar Goulão Carneiro, sem qualquer esclarecimento sobre suposta relação jurídica que existe entre ele e a recorrente.

⁹ Recurso voluntário, quinto parágrafo da folha 153 dos autos deste processo.

¹⁰ Laudo de avaliação, quadro da folha 169 dos autos deste processo.

¹¹ Contrato de arrendamento acostado às folhas 218 a 224.

¹² Aditamento a contrato de arrendamento acostado às folhas 215 a 217.

¹³ Nota Fiscal de Venda ao Consumidor 1978, expedida pela Casa do Fazendeiro e acostada à folha 206.

¹⁴ Ficha de controle de vacinação acostada à folha 214.

Portanto, com o objetivo de enriquecer a instrução dos autos deste processo, voto pela conversão do julgamento do recurso voluntário em diligência à repartição de origem para que a autoridade competente intime o interessado a promover, no prazo de cinco dias, dilatado até o dobro mediante comprovada justificação¹⁵:

a) identificação e qualificação da pessoa física que subscreve o recurso voluntário em nome da pessoa jurídica;

b) instrução do recurso voluntário com fotocópia¹⁶ de documento de identidade da pessoa física referida na alínea anterior;

c) apresentação ou indicação da folha dos autos deste processo administrativo onde está acostado regular documento de outorga de poderes da recorrente para a pessoa física que subscreve o recurso voluntário, contemplando os poderes da cláusula *extra judícia*;

d) esclarecimento acerca da existência de relação jurídica entre a pessoa física Osmar Goulão Carneiro e a ora recorrente, comprovada, se for o caso, com apresentação de contrato firmado entre as partes.

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

Em resposta à intimação para fornecer as informações e documentos solicitados por este colegiado¹⁷, a recorrente oferece a manifestação de folhas 252 a 256 e os documentos de folhas 257 a 261.

Concluída a juntada dos documentos, a autoridade preparadora devolve para

¹⁵ Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, artigo 24 e parágrafo único.

¹⁶ A autenticação da fotocópia deve ser aferida pelo servidor público que a recepcionar, salvo se previamente autenticada por tabelião de notas.

¹⁷ Intimação e respectivo aviso de recebimento (AR) acostados às folhas 249 e 250.

julgamento os autos posteriormente distribuídos a este conselheiro e submetidos a julgamento em dois volumes, ora processados com 262 folhas. Na última delas consta o despacho de encaminhamento com uma síntese das providências adotadas.

É o Relatório.

Handwritten signature and a star-shaped mark.

Voto Vencido

Conselheiro TARÁSIO CAMPELO BORGES, Relator

Conheço o recurso voluntário interposto às folhas 143 a 154, porque tempestivo e atendidos os demais pressupostos processuais.

Versa a lide, conforme relatado, sobre as glosas das áreas de utilização limitada (reserva legal) e de exploração extrativa, que o sujeito passivo da obrigação tributária tenta reverter alegando, nas confusas razões de defesa apresentadas nos autos deste processo: quanto à primeira, ser área imprestável e de preservação permanente pelo só efeito do artigo 2º do Código Florestal; quanto à segunda, ora é integralmente tratada como área de pastagens ora é integralmente tratada como inaproveitável para agricultura por afloramento de calcário.

Preliminarmente, cabe destacar que aos Conselhos de Contribuintes é reservada competência para o julgamento de processos administrativos em segunda instância¹⁸, conseqüentemente, é vedado ao sujeito passivo inovar na matéria fática em grau de recurso, porquanto operada a preclusão temporal em face da determinação contida nos artigos 16, inciso III [19], e 17 [20], ambos do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972.

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

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

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

A preclusão pode ser de três espécies: a) *temporal*, quando oriunda do não-exercício da faculdade, poder ou direito processual no prazo determinado (CPC, art. 183); b) *lógica*, quando decorre da incompatibilidade da prática de um ato processual com relação a outro já praticado (CPC, art. 503); c) *consumativa*, quando

¹⁸ PAF, artigo 25: O julgamento do processo compete: [...] (II) em segunda instância, aos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, [...].

¹⁹ PAF, artigo 16: A impugnação mencionará: [...] (III) os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; [inciso com a redação dada pela Lei 8.748, de 1983] [...]

²⁰ PAF, artigo 17: Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. [redação dada pela Lei 9.532, de 1997]

consiste em fato extintivo, caracterizado pela circunstância de que a faculdade processual já foi validamente exercida (CPC, art. 473). Em oposição à preclusão *consumativa*, as duas primeiras são também denominadas *impeditivas*.

As preclusões se justificam pela regra segundo a qual a passagem de um ato processual para outro supõe o encerramento do anterior, de tal forma que os atos já praticados permaneçam firmes e inatacáveis. [...] ²¹

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

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

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

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

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

Normas Processuais – Preclusão. Caracterizado nos Autos que o Contribuinte pleiteou indiretamente a aplicação de juros equivalentes a

²¹ CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 351-352.

[sic] Taxa Selic em sua peça exordial, incluindo-se em demonstrativo de cálculo do valor do ressarcimento, não há que se considerar inovador o pedido na fase recursal. A informalidade moderada, desde que preservadas as garantias fundamentais do administrado, é mais adequada ao autocontrole da legalidade pela Administração Pública e mais aberta a busca da verdade real, que, como vimos, é a base de todo o sistema.

O direito da parte à produção de provas comporta graduação a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca de sua utilidade e necessidade, de modo a assegurar o equilíbrio entre a celeridade desejável e a segurança indispensável na realização da Justiça. Na verdade, ensina Moacyr Amaral Santos: "(...) o que a lei visa, precipuamente, quando traça normas para apresentação de documentos, é vedar a ocultação deles na fase de integração da lide, quer dizer, na fase da formação da questão sujeita a debate das partes e sobre a qual deverá decidir o órgão judicial. O que a lei visa é afastar ou, ao menos, reduzir a possibilidade de ficarem o Juiz e as partes à mercê de surpresas consistentes no aparecimento de documentos de que a parte, premeditadamente, guarde segredo para, [na] ocasião propícia, quando não haja mais oportunidade para discussões e mais provas, oferecê-las em juízo."²²

O artigo 38 da Lei nº 9.784/99 [²³] flexibiliza o rigor do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 [²⁴] e permite que requerimentos probatórios possam ser feitos até a tomada da decisão administrativa.

Nesse mesmo sentido, é o permissivo contido no artigo 63, § 2º, da Lei nº 9.784/99 [²⁵] que admite a revisão pela Administração do ato ilegal mesmo não tendo sido conhecido o recurso desde que não operada a preclusão administrativa. Ainda nesta linha, o artigo 65, parágrafo único, da Lei nº 9.784/99 [²⁶] prescreve que poderão ser revistos, a qualquer tempo, os processos administrativos de que resultem sanções

²² SANTOS, Moacyr Amaral. **Prova judicial no civil e comercial**. São Paulo: Max Lemonad, 1972, v. 4, p. 416.

²³ Lei 9.784, de 1999, artigo 38: O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo. § 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão. § 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

²⁴ PAF, artigo 16: A impugnação mencionará: [...] (III) os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; [inciso com a redação dada pela Lei 8.748, de 1983] [...]

²⁵ Lei 9.784, de 1999, artigo 63: O recurso não será conhecido quando interposto: (I) fora do prazo; (II) perante órgão incompetente; (III) por quem não seja legitimado; (IV) após esaurida a esfera administrativa. [...] § 2º O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa.

²⁶ Lei 9.784, de 1999, artigo 65: Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada. Parágrafo único. Da revisão do processo não poderá resultar agravamento da sanção.

quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.²⁷

No caso presente, conforme relatado, as razões recursais inovam na matéria fática quando reclama uma área imprestável de 596 ha com afloramento de calcário²⁸, contra os 230 ha alegados na fase de impugnação²⁹.

Destarte, no que concerne à questionada área imprestável com afloramento de calcário superior a 230 ha, questões fáticas exteriores à lide porque não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, entendendo operada a preclusão temporal³⁰, por força do disposto nos já citados artigos 16, inciso III [31], e 17 [32], ambos do Decreto 70.235, de 1972.

Todavia, com fundamento no princípio da verdade material, entendo que tanto as razões recursais quanto o laudo técnico de avaliação devem ser conhecidos nos aspectos e limites relacionados ao enfrentamento da matéria litigiosa: glosas das áreas de utilização limitada (reserva legal) e de exploração extrativa, 196,4 ha [33] e 500 ha, respectivamente.

Por conseguinte, preliminarmente, considero preclusas as questões atinentes à existência no imóvel rural de uma área superior a 230 ha imprestável “para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal”³⁴.

No mérito, é certo que a Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, no seu artigo 10, § 1º, inciso II, alínea “a”, permite excluir da área total do imóvel as áreas de preservação permanente e de reserva legal para fins de apuração do ITR. Contudo, vincula ao Código Florestal³⁵ 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 o lançamento à posterior homologação pela Receita Federal. Mas é exclusivamente do sujeito

²⁷ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 78-79.

²⁸ Recurso voluntário, três primeiros parágrafos da folha 153 dos autos deste processo.

²⁹ Impugnação da exigência, três últimos parágrafos da folha 101 dos autos deste processo.

³⁰ Ressalva oportuna: preclusão é instituto de natureza processual, sem qualquer repercussão no direito material.

³¹ PAF, artigo 16: A impugnação mencionará: [...] (III) os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; [inciso com a redação dada pela Lei 8.748, de 1983] [...]

³² PAF, artigo 17: Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. [redação dada pela Lei 9.532, de 1997]

³³ Área efetivamente glosada = área de preservação permanente declarada (200 ha) + área de utilização limitada declarada (434 ha) – área de preservação permanente apurada (437,6 ha).

³⁴ Lei 9.393, de 1996, artigo 10, § 1º, inciso II, alínea “c”.

³⁵ Lei 4.771, de 15 de setembro de 1965.

passivo da obrigação tributária o ônus da prova da veracidade de suas declarações enquanto não consumada a homologação.

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

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

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

A solução, no meu sentir, está contida no Código Florestal, mais precisamente no § 2º do artigo 16, introduzido pela Lei 7.803, de 18 de julho de 1989, ao determinar expressamente: “a reserva legal [...] deverá ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente [...]”³⁶.

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

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

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

Isso porque assim como inexistente propriedade imobiliária³⁷ 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.

³⁶ 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.

³⁷ Propriedade imobiliária no sentido de direito de propriedade. Qualquer outro sentido atribuído à expressão distorce a racionalidade do pensamento exposto.

Reserva legal é uma espécie do gênero preservação do meio ambiente. Antes da averbação à margem da matrícula pode existir preservação mas não existe a reserva legal. Esta é hipótese de não-incidência do ITR; aquela somente será excluída da tributação se enquadrada no conceito e atender às restrições de outras das espécies³⁸ 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 somente pode ser excluída da área tributável se definitivamente constituída, vale dizer, averbada à margem da matrícula do imóvel rural, na data da ocorrência do fato gerador.

Por consequência, interpreto o citado § 7º do artigo 10 da Lei 9.393, de 1996, como dispensa de prévia comprovação das áreas no momento da declaração do tributo³⁹. Todavia, por imposição das regras traçadas no Código Tributário Nacional, para exercer influência na apuração do tributo, não pode haver dispensa de futura comprovação da veracidade dos fatos nem da constituição definitiva das situações jurídicas na data da ocorrência do fato gerador.

Diferentemente da reserva legal, que depende da averbação à margem da matrícula do imóvel rural, o Código Florestal cuida de forma diversa da área de preservação permanente e o faz em dois momentos. No artigo 2º, com a redação dada pela Lei 7.803, de 1989, define as áreas de preservação permanente pelo só efeito daquela lei, vale dizer, é bastante evidenciar por meio de prova documental tecnicamente idônea a identidade entre os parâmetros definidos no citado artigo 2º e as reais características do imóvel rural ou de parte dele (situação fática). Enfoque distinto é dado para as áreas de preservação permanente com as finalidades enumeradas nas alíneas do artigo 3º do Código Florestal, situação que exige a prévia manifestação do poder público mediante a expedição de ato declaratório específico, por expressa determinação legal (situação jurídica).

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

³⁸ Área de preservação permanente, área de interesse ecológico para a proteção de ecossistemas etc.

³⁹ 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).

No caso concreto, são três os laudos apresentados pela ora recorrente: dois no curso da ação fiscal, documentos intitulados “laudo de vistoria técnica para comprovação de área de reserva legal, preservação permanente e apresentação das benfeitorias” [40] e “laudo de avaliação do valor da terra nua” [41]; e na fase recursal, documento intitulado “laudo de avaliação” [42]. Como o laudo de avaliação oferecido na fase procedimental cuida exclusivamente de avaliação do Valor da Terra Nua (VTN), assunto estranho ao litígio, afasto-o das minhas considerações.

Perante os outros dois laudos, entendo que para retificar valores apurados no primeiro, nos aspectos que favorecem o contribuinte, o segundo laudo somente prevalece se devidamente justificados eventuais erros cometidos pelo engenheiro florestal então contratado, vale dizer, entendo imprestáveis como elementos de prova a favor do contribuinte todos os dados contidos no segundo laudo que contrariam o primeiro sem qualquer referência a esse fato.

Destaco, por oportuno, que o segundo laudo aponta a existência de uma área de preservação permanente de 634 ha, sem qualquer demonstração de erro acerca dos 437,6 ha apontados no primeiro laudo e devidamente acatados pelo auditor fiscal.

Relativamente à existência de áreas “imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal”⁴³, elas são tratadas na Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, em dois momentos distintos: diretamente, no artigo 10, § 1º, inciso II, alínea “c” [44]; indiretamente, no artigo 10, § 1º, inciso IV [45].

Como os dois dispositivos legais cuidam de temas diversos, área tributável e área aproveitável, entendo que, no primeiro momento, a lei do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) subordina à prévia declaração do interesse ecológico por órgão competente federal ou estadual a exclusão da área comprovadamente imprestável no cálculo da área passível de incidência do tributo.

Por outro lado, no segundo momento, *a contrário* do disposto no artigo 10, § 1º, inciso IV, se comprovadamente não “passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal”, independentemente da declaração de interesse ecológico, referida área é

⁴⁰ Laudo de folhas 19 a 30. Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) acostada à folha 73.

⁴¹ Laudo de folhas 68 a 72. Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) acostada à folha 32.

⁴² Laudo de folhas 167 a 202, Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) acostada à folha 230.

⁴³ Lei 9.393, de 1996, artigo 10, § 1º, inciso II, alínea “c”.

⁴⁴ Lei 9.393, de 1996, artigo 10, § 1º: Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á: [...] (II) área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas: [...] (c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual; [...]. [grifo do relator do recurso voluntário]

⁴⁵ Lei 9.393, de 1996, artigo 10, § 1º, inciso IV: área aproveitável, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas: (a) ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias; (b) de que tratam as alíneas “a”, “b” e “c” do inciso II; [grifo do relator do recurso voluntário]

Assi

obrigatoriamente estranha àquelas que compõem a área aproveitável no momento do cálculo do grau de utilização do imóvel rural⁴⁶.

Nesse particular, das pretensões do contribuinte, se sobressaem: o laudo técnico de folhas 19 a 30, que cita uma área de exploração extrativa mineral de 500 ha [⁴⁷]; a petição que inaugura a lide e abre um item próprio para áreas ocupadas com benfeitorias e inaproveitáveis por afloramento de calcário, que dimensiona essas áreas em 230 ha [⁴⁸]; a peça recursal, que reclama uma área de 596 ha ocupada com benfeitorias e inaproveitável para agricultura por afloramento de calcário [⁴⁹]; e o segundo laudo de avaliação, no qual a área inaproveitável para agricultura é de 660,4 ha em 1998 e de 460,6 ha no ano de 2004 [⁵⁰].

Diante de tantas contradições, elejo o menor dos valores pretendidos: 230 ha, correspondentes ao somatório das áreas imprestáveis e das ocupadas com benfeitorias. Nada obstante, dada a inexistência de controvérsias quanto à área de 10 ha ocupada com benfeitorias, concluo pela necessidade de ser considerada estranha à área aproveitável, no momento do cálculo do grau de utilização do imóvel rural, os 220 ha de área não “passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal”⁵¹.

Finalmente, acerca da alegada existência de área de pastagens, somente na fase recursal foram apresentados alguns documentos relacionados ao tema. Com reflexos no ano de 1998, destaco: (1) fotocópia de contrato de arrendamento de imóvel rural⁵² para aproveitamento de pastagens de uma área de 24,2 ha da Fazenda Funil, firmado com Ovídio Pereira da Cruz no dia 1º de fevereiro de 1994 pelo prazo de um ano; (2) fotocópia de aditamento a contrato de arrendamento de pastagens⁵³, firmado no dia 27 de fevereiro de 1998, com prazo de um ano a partir do dia 1º daquele mês; (3) uma nota fiscal de aquisição por Osmar Goulão Carneiro de 80 doses de vacinas contra febre aftosa⁵⁴ no dia 21 de novembro de 1998, por fotocópia autenticada por tabelião de notas; (4) fotocópia de ficha de controle de vacinação em nome de Osmar Goulão Carneiro⁵⁵, com registro de 80 doses de vacinas aplicadas em bovinos no dia 21 de novembro de 1998, afora outras aplicadas nos anos de 1999 a 2003.

⁴⁶ Lei 9.393, de 1996, artigo 10, § 1º, inciso VI: Grau de Utilização - GU, a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável.

⁴⁷ Laudo técnico, folhas 22 e 23.

⁴⁸ Impugnação da exigência, três últimos parágrafos da folha 101 dos autos deste processo.

⁴⁹ Recurso voluntário, dois primeiros parágrafos da folha 153 dos autos deste processo.

⁵⁰ Laudo de avaliação, folha 169.

⁵¹ Lei 9.393, de 1996, artigo 10, § 1º, inciso IV.

⁵² Contrato de arrendamento acostado às folhas 218 a 224.

⁵³ Aditamento a contrato de arrendamento acostado às folhas 215 a 217.

⁵⁴ Nota Fiscal de Venda ao Consumidor 1978, expedida pela Casa do Fazendeiro e acostada à folha 206.

⁵⁵ Ficha de controle de vacinação acostada à folha 214.

Depois, em resposta a esclarecimento objeto da diligência à repartição de origem, a recorrente traz aos autos, por fotocópia, instrumento de aditamento a contrato de arrendamento de pastagem firmado entre ela e Osmar Goulão Carneiro⁵⁶, documento carente de identificação do imóvel rural objeto do tal contrato de arrendamento, deficiência que considero de somenos importância em face da ficha de controle de vacinação de folha 214, reapresentada à folha 260.

Portanto, a despeito de nenhuma prova da existência de rebanhos no ano de 1998 ter sido apresentada na fase de impugnação da exigência, a ficha de controle de vacinação de folha 214, reapresentada à folha 260, somente oferecida na fase recursal, faz prova da existência de 80 cabeças de gado bovino no imóvel rural no dia 21 de novembro de 1998, informação que deve ser aproveitada como estimativa da quantidade de cabeças do rebanho no ano de 1998.

De posse da quantidade de cabeças do rebanho no ano de 1998, a área de pastagens será o resultado da divisão desse valor pelo índice de lotação mínima por zona de pecuária, nunca superior à área de 5 alqueires⁵⁷ declarados pelo arrendatário na ficha de controle de vacinação de folha 214, reapresentada à folha 260.

Não se presta para o fim pretendido o contrato de arrendamento vinculado ao imóvel rural objeto deste litígio, apresentado na fase recursal, cujo arrendatário é Ovídio Pereira da Cruz⁵⁸, porque desacompanhado de elementos capazes de comprovar o efetivo uso do pasto pelo arrendatário, no ano de 1998, tais como: ficha de vacinação do gado, documentos fiscais de transferência do gado, declaração de produtor rural etc.

Com essas considerações, dou provimento parcial ao recurso voluntário para, no momento do cálculo do grau de utilização do imóvel rural, considerar estranha à área aproveitável os 220 ha de área não “passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal”⁵⁹ e incluir na área utilizada a área de pastagens calculada na forma indicada nos parágrafos imediatamente precedentes.

Sala das Sessões, em 16 de agosto de 2007


TARÁSIO CAMPELO BORGES – Relator

⁵⁶ Instrumento de aditamento ao contrato de arrendamento acostado às folhas 257 a 259.

⁵⁷ 5 alqueires = 24,2 ha (1 alqueire, em Goiás, equivale a 4,84 ha). No laudo de avaliação, quadro da folha 169, o contribuinte alegava uma área de pastagens de 200 ha.

⁵⁸ Contrato de arrendamento de pastagens e respectivo aditamento, acostados às folhas 218 a 224 e 215 a 217.

⁵⁹ Lei 9.393, de 1996, artigo 10, § 1º, inciso IV.

Voto Vencedor

Conselheiro ZENALDO LOIBMAN, Redator.

Registro que a minha discordância é apenas parcial em relação ao voto do ilustre relator. Uma das discordâncias é em questão preliminar, posto que a princípio em questões como estas, seja relativa a existência de eventual área adicional imprestável por afloramento de calcário⁶⁰, seja relativa a existência de áreas de interesse ambiental cuja prevalência de interesse público está justamente na proteção ambiental dessas áreas definidas no Código Florestal, independentemente da vontade das partes, do recorrente ou do fisco, torna-se neste processo administrativo ainda mais forte o princípio da verdade material. Conforme tenho defendido em outros casos, a isenção destas áreas quando existentes na propriedade rural, antes de ser direito do sujeito passivo é direito fundamental coletivo e difuso, atrelado à função ambiental da propriedade consagrada no texto constitucional. O direito individual de isenção que surge para o proprietário rural é corolário da restrição de uso que a lei impõe por necessidade de preservação ambiental em benefício da sociedade como um todo. Se, por erro de declaração, a verdade sobre o tamanho de área imprestável por afloramento de calcário possa ter repercussão no correto dimensionamento das áreas de interesse ambiental, a situação real deve ser esclarecida, ainda que por documentos somente apresentados na fase recursal.

Assim, estando em termos gerais de acordo com a doutrina exposta pelo ilustre relator acerca da preclusão, entendo que a mesma doutrina citada serve de fundamento a que se dê neste caso prevalência à verdade material, o que fica mais explícito pelos seguintes comentários que faço em relação a certos trechos transcritos no voto vencido, retirados da obra de Marcos Vinicius Neder e Teresa Martinez López ali citada, a saber:

“...

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

Este tratamento, contudo, não tem sido levado às últimas consequências pela Fazenda nos casos de inovação de prova, mediante juntada aos autos de elementos não submetidos à apreciação da autoridade monocrática. Nessa hipótese, por força do princípio da verdade material, impõe-se o exame dos fatos. Sobretudo, se os documentos alteram substancialmente, a prova do fato constitutivo. É o

⁶⁰ Recurso voluntário, três primeiros parágrafos da folha 153 dos autos deste processo.

que se depreende da decisão de instância especial no Acórdão CSRF 02-01.100, de 21/1/02... " ⁶¹. (grifos meus).

Observe-se que é muito freqüente que leigos confundam os conceitos de área de reserva legal com o de área de preservação permanente, ainda que estas sejam diferentes conceitualmente e estejam submetidas a restrições distintas. É comum que mesmo no texto da averbação em cartório que pretenda se referir a uma reserva legal, se denomine impropriamente de área de preservação permanente. Este mesmo tipo de equívoco tem sido percebido tanto em DITR's quanto em requerimentos de ADA ao IBAMA. Ora, dada a prevalência do legítimo interesse público representado pela preservação ambiental, mais forte do que o direito individual do proprietário do imóvel rural e igualmente superior ao interesse arrecadatório da SRF, o eventual erro de declaração cometido pelo sujeito passivo do ITR, chamando por exemplo de área de preservação permanente, o que em grande parte seja, por exemplo, área de reserva legal, não justifica a desconsideração de ambas as áreas de interesse ambiental efetivamente existentes na propriedade rural considerada. Isto equivale a dizer que não concordo que o reconhecimento do tamanho de cada uma dessas áreas seja limitado ao tanto declarado a cada título.

E especificamente quanto ao texto acima transcrito, veja-se que esse tipo de erro descrito no parágrafo anterior, cometido na declaração do ITR, pode ser entendido sem maior dificuldade como fato do qual o contribuinte não tinha consciência, ou conhecimento conceitual, o que recai na exceção aduzida pelos eméritos autores citados, sendo, portanto, incluído nos casos passíveis de serem suscitados no recurso voluntário ou durante seu processamento. Na mesma linha defendida pelos mesmos autores citados, trata-se de caso em que se impõe o exame dos fatos reais, e não os meramente processuais como se defenderia no processo civil, sobretudo quando os novos documentos trazidos à luz possam alterar substancialmente a prova do fato constitutivo.

Mas, concordo com o emérito relator e com os autores acima referidos quanto às cautelas recomendadas com apoio na doutrina de Moacyr Amaral dos Santos, e aqui aproveito mais um trecho de transcrição posta no voto do ilustre relator Tarásio Campelo Borges, a saber:

"Na verdade, ensina Moacyr Amaral Santos: "(...) o que a lei visa, precipuamente, quando traça normas para apresentação de documentos, é vedar a ocultação deles na fase de integração da lide, quer dizer, na fase da formação da questão sujeita a debate das partes e sobre a qual deverá decidir o órgão judicial. O que a lei visa é afastar ou, ao menos, reduzir a possibilidade de ficarem o Juiz e as partes à mercê de surpresas consistentes no aparecimento de documentos de que a parte, premeditadamente, guarde segredo para, [na] ocasião propícia, quando não haja mais oportunidade para discussões e mais provas, oferecê-las em juízo." ⁶²

Nesse sentido sempre que haja suspeita dessa espécie, de que se tenha pretendido ocultar documentos à primeira instância julgadora, para premeditadamente apenas apresentá-los em fase recursal, por exemplo, na forma de cópias não autenticadas pela repartição fiscal de origem, visando a encobrir eventual falha ou falsidade, há que se

⁶¹ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 78-79.

⁶² SANTOS, Moacyr Amaral. **Prova judicial no civil e comercial**. São Paulo: Max Lemonad, 1972, v. 4, p. 416.

determinar diligência voltada ao conhecimento de tais documentos pela autoridade fiscal, para que afira sua idoneidade e sobre seu conteúdo material também se pronuncie. Porém, pelo relatório feito, não parece ser o caso concreto.

Há, ainda, uma terceira linha de argumentação a justificar o afastamento da preliminar de preclusão argüida, e que está também estampada no texto da mesma obra de M. Vinicius Neder e M. T Martinez López transcrita no voto do ilustre relator. Vejamos o texto citado, para em seguida comentar:

“O artigo 38 da Lei nº 9.784/99 [63] flexibiliza o rigor do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 [64] e permite que requerimentos probatórios possam ser feitos até a tomada da decisão administrativa.

Nesse mesmo sentido, é o permissivo contido no artigo 63, § 2º, da Lei nº 9.784/99 [65] que admite a revisão pela Administração do ato ilegal mesmo não tendo sido conhecido o recurso desde que não operada a preclusão administrativa. Ainda nesta linha, o artigo 65, parágrafo único, da Lei nº 9.784/99 [66] prescreve que poderão ser revistos, a qualquer tempo, os processos administrativos de que resultem sanções quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada”.⁶⁷

Pelas razões acima expostas, meu voto é no sentido de, em princípio, rejeitar a preliminar de preclusão temporal das razões do recurso voluntário relativas à existência de área imprestável superior aos 230 hectares alegados na fase de impugnação⁶⁸, sem prejuízo da necessária análise de conteúdo dos novos documentos apresentados, a ser realizada na apreciação de mérito.

⁶³ Lei 9.784, de 1999, artigo 38: O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo. § 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão. § 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

⁶⁴ PAF, artigo 16: A impugnação mencionará: [...] (III) os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; [inciso com a redação dada pela Lei 8.748, de 1983] [...]

⁶⁵ Lei 9.784, de 1999, artigo 63: O recurso não será conhecido quando interposto: (I) fora do prazo; (II) perante órgão incompetente; (III) por quem não seja legitimado; (IV) após exaurida a esfera administrativa. [...] § 2º O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa.

⁶⁶ Lei 9.784, de 1999, artigo 65: Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada. Parágrafo único. Da revisão do processo não poderá resultar agravamento da sanção.

⁶⁷ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 78-79.

⁶⁸ Impugnação da exigência, três últimos parágrafos da folha 101 dos autos deste processo.

Registro, por fim, que afastada a arguição de preclusão quanto à discussão acerca do tamanho da área imprestável por afloramento de calcário, quanto ao mérito concordo com o relator Tarásio Campelo Borges quanto às razões apresentadas para considerar comprovada apenas a área de 230,0 hectares de afloramento de calcário, imprestável para a exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal.

O segundo desacordo com o voto proferido pelo ilustre relator, é questão de mérito, refere-se à exigência de averbação da área de reserva legal no cartório de registro do imóvel, cuja existência fática real não é contestada, como uma condição prévia ao reconhecimento de sua isenção quanto ao ITR.

Entendo, com a devida vênia do d. relator, que não deve prevalecer sua tese assentada principalmente nos seguintes três pilares:

1. *Sendo determinado benefício oferecido, e como contrapartida se exigindo a instituição de uma área de reserva legal ou se o Estado nacional desonera a tributação da área de reserva legal dos imóveis rurais, nenhum dos supostos direitos pode ser reivindicado sem a prévia averbação da área à margem da matrícula;*
2. *Tem por certo ser imprescindível para demonstrar a legitimidade da área de reserva legal declarada, que a averbação da utilização limitada se dê previamente à ocorrência do fato gerador do tributo.*
3. *Assim como inexistente direito de propriedade 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 no Código Florestal.*

Analisemos então. É conhecida a minha posição a respeito dessa questão, transcrevo resumidamente a seguir a essência do que venho defendendo ao longo dos últimos nove anos acerca desse tema, ao longo do qual tenho observado com satisfação a progressiva convergência por parte desta Câmara, do Terceiro Conselho e também da jurisprudência dos Tribunais Superiores para com a mesma tese com a qual venho me alinhando.

Aspecto recorrente nesses processos que tratam da tributação pelo ITR tem sido a falta de percepção para o fato de que nem o contribuinte, nem o IBAMA, nem a SRF podem interferir no conceito de áreas de interesse ambiental definidas em lei especial, como é o caso da área de reserva legal. Essas áreas são conceituadas no Código Florestal e são isentas do ITR por imposição legal. Nem as IN SRF, nem os atos normativos da COSIT têm o condão de alterar o conceito dessas áreas, não podem nem restringir nem ampliar tal conceito.

O mérito que agora se discute trata da tributação de área de reserva legal sob a alegação de falta da averbação tempestiva (isto é, antes da ocorrência do fato gerador do ITR) no registro imobiliário. Costuma-se, quanto a isto, levantar uma nova interpretação quanto ao disposto no §7º do art.10 da Lei nº 9.393/97, seria a de que tendo sido mantida a redação da Lei 4.771/65 (Código Florestal) com a exigência de averbação à margem da matrícula no cartório de registro do imóvel, a não satisfação de tal conduta desautorizaria o reconhecimento de isenção das áreas mencionadas no cálculo do ITR.

X

Uma interpretação sistemática e teleológica do dispositivo legal referido não autoriza o entendimento pretendido. Como se justificaria que o mesmo texto legal, a MP 2.166-67/2001, ao determinar alterações no Código Florestal, pudesse pretender, ao mesmo tempo, que se observasse como requisito para o reconhecimento de isenção do ITR a averbação das áreas mencionadas e, em outra passagem, viesse expressamente prescrever um comando que altera a redação da Lei 9.393/96 precisamente para introduzir o §7º no seu art.10, com a ordem expressa de que a declaração (do contribuinte), para o fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas “a” (preservação permanente e reserva legal) e “d” (servidão florestal) do inciso II, §1º do art.10, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, acrescentando, contudo que é de sua responsabilidade qualquer comprovação posterior, pelo fisco, de inveracidade da sua declaração.

A meu ver, a correta interpretação daquele dispositivo acrescido ao art.10 da Lei 9.393/96, conduz a que se incorpore ao sistema representado pelo conjunto normativo de forma a que o contribuinte do ITR estando obrigado a apurar e a promover o pagamento do tributo, subordinado o lançamento à posterior homologação pela Secretaria da Receita Federal, enquanto não esteja consumada a homologação, e desde que sejam contraditadas pelo fisco as informações declaradas, caberá ao sujeito passivo o ônus da prova da veracidade do que fora antes declarado. *Data venia*, e s.m.j., deve ser rejeitada uma interpretação que pretenda anular o comando legal expressamente posto de, para o fim de isenção do ITR, dispensar o contribuinte de prévia comprovação do que foi declarado, de sorte que a norma estabelecida somente autoriza a imposição do ônus da prova ao declarante quando suas informações sejam objetivamente contestadas pelo fisco de forma a chamar sobre o declarante a responsabilidade por inveracidade na declaração, sustentada em elemento probatório arrolado pelo fisco.

A interpretação mais adequada garante que não há contradição na MP supracitada. O fato é que as referências que existem na Lei 4.771/65(Código Florestal), já consideradas as alterações introduzidas pela MP 2.166-67/2001, são claramente voltadas ao cuidado de manter tais áreas sob preservação, dentre as quais a averbação da área de reserva legal, ou da área de servidão florestal, que deve ser feita com a finalidade exclusiva de que conste nos termos de transmissão do imóvel a qualquer título, para garantir, pela publicidade, a transmissão da responsabilidade de preservação no caso de sucessão formal no direito de propriedade. Observa-se, entretanto, no mesmo diploma legal uma idêntica preocupação, isto é, de estabelecer a responsabilidade pela preservação da área de interesse ambiental quanto ao possuidor do imóvel rural a qualquer título (e não apenas àquele que tenha o título de propriedade), ou seja, mesmo quando não haja registro formal do direito de propriedade. Conforme disposto no art.16, §10 da Lei 4.771/65, dado o fato apenas da posse de imóvel rural, com *animus domini*, evidentemente mesmo não sendo viável a providência da averbação na matrícula do imóvel, assegura-se a garantia de preservação da área de reserva legal mediante outro instrumento previsto na mesma Lei, qual seja o Termo de Ajustamento de Conduta firmado pelo possuidor perante o órgão ambiental competente.

Com o que se conclui logicamente que o Código Florestal, quanto à preservação da área de reserva legal, não se contentou em obrigar apenas aquele que tenha o direito de propriedade, único capaz de assentar averbação junto à matrícula do imóvel, mas de forma mais prática e abrangente, obriga ao possuidor do imóvel rural a qualquer título, seja ou não proprietário e, esteja ou não, registrado formalmente o imóvel rural, desde que efetivamente existente no território nacional. E já por este só fato se pode perceber a fragilidade e inadequação de interpretação que busque conferir ao mero ato de averbação da área de reserva legal junto à matrícula do imóvel papel além daquele de proporcionar o conhecimento *erga*

omnes da responsabilidade de preservação assumida pelo proprietário formal, de forma que qualquer novo proprietário formal não possa alegar desconhecimento desse ônus perante a autoridade administrativa. Não se deve olvidar, contudo, que mesmo quando não haja direito de propriedade reconhecido, e o possessor ocupe o imóvel rural com *animus domini*, a Lei 4.771/65 o obriga igualmente, mediante instrumento diverso da averbação na matrícula do imóvel, a preservar a área de reserva legal que exista, ou deva existir, independentemente de averbação, nos termos de uso limitado definidos especificamente.

É evidente que tal providência, averbação ou Termo de Ajustamento de Conduta, sendo determinada na lei, deve ser obedecida sob pena de sanção administrativa que, entretanto, de forma nenhuma pode ser a perda de isenção do ITR, primeiramente por falta de previsão legal (aliás, a dicção do § 7º do art.10 da Lei 9.393/96 aponta no sentido contrário), e segundo, porque o interesse precípua da tributação pelo ITR é de natureza extrafiscal, exatamente voltado à garantia de preservação do meio-ambiente de forma cogente, não subordinada ao interesse individual, do proprietário ou do possuidor, nem tampouco ao interesse arrecadatório, do governo ou do administrador tributário. E não se venha dizer que por mero pressuposto o Governo sempre aja conforme o interesse público. O legítimo interesse público nem sempre coincide com o interesse de governo, o que fica sobejamente demonstrado no despropósito representado nos comandos das IN SRF a respeito de uma indesejável, e neste caso ilegal, tributação de áreas de interesse ambiental que, para atendimento do interesse público relacionado a um direito difuso e coletivo fundamental, devem ser resguardadas do uso indevido pretendido por qualquer um, seja proprietário, seja possuidor a qualquer título, ou mesmo algum desavisado agente governamental.

Os comandos postos em tais IN SRF, *data venia*, e s.m.j., afrontam o legítimo interesse público, focado no direito difuso e coletivo de preservação ambiental, garantido pelo ordenamento jurídico brasileiro e concretizado em meio à chamada terceira onda de direitos e garantias fundamentais incorporados à Constituição de 1988, com prevalência da função ambiental da propriedade rural. Por outro lado, sob o ponto de vista estrito da eficiência na administração pública, os contestados atos normativos parecem desdenhar da precípua importância extrafiscal de preservação ambiental das áreas definidas no Código Florestal como sendo de reserva legal, ou de preservação permanente, para privilegiar um interesse arrecadatório indevido no caso do ITR, não apenas por ser desprezível o seu efeito arrecadatório, mas principalmente porque evidentemente esta não é a vocação desse tributo.

Conforme se buscou demonstrar a averbação constitui apenas um dos instrumentos previstos para militar a favor da segurança do estado de preservação das áreas de interesse ambiental passíveis de utilização limitada, utilizável na hipótese específica de transmissão formal de propriedade, não sendo nem mesmo o único instrumento possível para atendimento da finalidade última de responsabilidade pela preservação da área especificada, haja vista a previsão na mesma Lei de Termo de Ajustamento de Conduta por parte do possessor. Os obstáculos burocráticos postos arbitrariamente quanto ao reconhecimento dessas áreas como isentas no cálculo do ITR, por atos normativos do fisco, ou por quem quer que se alinhe a uma interpretação consentânea com tal arbítrio, não se beneficiam do pretendido suporte legal no Código Florestal.

É desarrazoada, para não dizer manifestamente ilegal, e contrária ao legítimo interesse público, a pretensão de pôr na obrigação de averbação das áreas de utilização limitada um sentido de óbice à isenção desta terra rural de especial interesse ambiental, a ser protegida por força de lei. É por consequência direta do constrangimento de uso imposto ao possuidor do

imóvel rural a qualquer título, por norma de direito público cogente, que deve ser a isenção incondicional.

Voltando ao tema da adequada interpretação legal, quando a finalidade é obter o reconhecimento de isenção de áreas, a ser considerada no procedimento de cobrança do ITR, a norma determina literalmente, na Lei nº 9.393/96, art.10, §7º, a não obrigatoriedade de prévia comprovação da declaração por parte do declarante, sob responsabilidade quanto a posterior comprovação de inveracidade da declaração. Se não há obrigatoriedade de prévia comprovação para o fim especificado, muito menos há de que as respectivas áreas estejam averbadas.

Em sendo área rural sob reserva legal, assim definida nos termos definidos pelo Código Florestal, mesmo não estando averbada, nem tenha sido objeto de requerimento de ADA ao IBAMA, se o proprietário infringir a lei e a utilizar forma indevida estará cometendo crime ambiental. Da mesma forma se for induzido a utilizar a área por decorrência de glosa indevida da isenção tributária quanto ao ITR, e por conta desse erro administrativo vier a utilizar a área impedida de uso. Neste caso, estaria sendo a SRF participante ou indutora do mesmo crime ambiental. A decisão recorrida trouxe à tona o entendimento da SRF que, em resumo, afirma que se não for feita a averbação (exigida na Lei 4.771/65 para outro fim, conforme observamos antes) ou ainda, não sendo requerido o ADA dentro do prazo estipulado pela SRF, a declarada área de reserva legal, para efeito de ITR, será enquadrada como área aproveitável sujeitando-se a índice de produtividade.

Em razão do que antes expusemos neste voto, para que de plano se afaste qualquer propósito de incitação ao crime ambiental, o que de resto ninguém pretende imputar à administração tributária, é forçoso interpretar com a lógica possível a referida orientação da SRF destinada aos contribuintes. A orientação, no máximo, pode apontar aos contribuintes que o fisco reserva-se o direito de presumir a inexistência da área de reserva legal diante da não averbação, bem como em face do não protocolo de requerimento de ADA, e assim supondo-a inexistente apesar de declarada, passa a computá-la como área aproveitável. Registra-se que a Lei 9.393/96, art.10, §7º, dispensa a prévia comprovação da declaração para fins de isenção do ITR, porém nada impede que a fiscalização da SRF, em face de dúvidas quanto à existência efetiva da área declarada, exija do contribuinte a apresentação de prova de sua existência, que de forma alguma se restringe à averbação, ou ao requerimento de ADA. Trata-se forçosamente de presunção *juris tantum*, posto que se o interessado, no prazo legal para impugnação, apresentar prova da existência da reserva legal, de forma alguma poderá prevalecer a presunção somente assumida pelo fisco pela não apresentação de documentos específicos que o próprio fisco elegeu como suficientes para o reconhecimento da área isenta.

Registra-se a propósito, ainda uma vez, a impropriedade normativa da SRF, que a rigor nem a averbação nem o requerimento de ADA são provas definitivas da existência da área, aliás, o protocolo de requerimento de ADA ao IBAMA não constitui nem minimamente prova de existência da área, e a averbação exigida na Lei 4.771/65 cumpre específica missão de publicidade quanto ao compromisso de preservação ambiental para efeito de responsabilidade administrativa, civil e penal. O interessado poderia perfeitamente ser provocado a apresentar provas de melhor qualidade, quando exigidas pela fiscalização, a saber, laudo técnico competente, com a descrição topográfica e geográfica da área de modo a identificar a sua definição conforme o Código Florestal, ato legal específico quanto a ser área de interesse ecológico quando for o caso, ou parecer de órgão ambiental competente federal ou estadual. Nada impede que, eventualmente, a administração tributária possa pôr em dúvida ser a área declarada/informada efetivamente uma área legalmente isenta. Neste caso caberia investigar,

amealhar comprovações idôneas para eventualmente demonstrar o estado da propriedade diferente do alegado, com sustentação probatória. Se acaso a administração tributária, mediante investigação, vale dizer efetiva fiscalização, viesse a identificar divergência com o que foi informado e identificado pelo declarante como área isenta, poderia, nos termos da lei, responsabilizá-lo tributária e penalmente.

No caso concreto, em nenhum momento o fisco pretendeu contestar a existência da área de reserva legal, parecendo pretender uma inviável preferência à forma em detrimento da matéria substancial, infringindo os princípios da legalidade e da verdade material.

São inadmissíveis as pré-condições arbitrárias e inadequadas, impostas por via de IN SRF, para a isenção de áreas de interesse ambiental definidas no Código Florestal, porque conforme afirmou o recorrente representaria ofensa injustificável ao princípio da legalidade, cuja observância constitui garantia fundamental do contribuinte, e ao contrário do que parece afirmar a decisão recorrida, incumbe e obriga também os órgãos julgadores administrativos.

Por todo o exposto, entendo e concluo que aqueles três pilares de sustentação da tese defendida pelo ilustre relator quanto à exigência prévia de averbação da área de reserva legal estão equivocados porque:

(1º) Não é correto dizer que a isenção de tributação que recai sobre a área de reserva legal seja um benefício oferecido ao sujeito passivo do ITR. Na verdade se trata de uma consequência da restrição de uso imposta por norma cogente, determinada imperativamente pela lei voltada à proteção ambiental.

(2º) A obrigação de manter sob uso restrito a área definida legalmente como área sob reserva legal tem como contrapartida o direito difuso e coletivo da sociedade brasileira à preservação ambiental, e não um mero direito subjetivo do sujeito passivo. Não tendo rigorosamente nada a ver com o interesse arrecadatório do governo federal.

(3º) A averbação à margem da matrícula do imóvel prevista na Lei 4.771/65 não tem por finalidade constituir nenhum direito, muito menos o de isenção tributária, mas tão somente servir de instrumento de publicidade ampla da responsabilidade de preservação que recai sobre o proprietário formal do imóvel rural, de forma a que no caso específico de transmissão formal da propriedade, fique ciente qualquer que seja o adquirente, quanto à transmissão concomitante da responsabilidade referida. Tal providência de averbação nem sequer representa obrigação geral, posto que não atinge aos igualmente numerosos casos de posse. Mesmo havendo proprietário formal, mas estando o imóvel sob posse de outrem com animus domini, este possessor mesmo não sendo titular do direito de propriedade, nem estando a seu alcance realizar qualquer averbação junto à matrícula do imóvel, segundo a dicção do Código Florestal também ele está obrigado à restrição de uso que a Lei 4.771/65 impõe sobre a área de reserva legal, devendo apresentar perante o órgão ambiental competente o Termo de Ajustamento de Conduta previsto no referido diploma legal, mas sem dúvida sobre a reserva legal existente sob sua posse também não incide o ITR, isenção incondicional pelos motivos antes expostos.

Portanto, por tudo o que foi dito, entendo que deve ser excluída da tributação do ITR/99 a área de reserva legal, enquadrada na definição da Lei 4.771/65, cuja existência fática não é contestada.

Sala das Sessões, em 16 de agosto de 2007


ZENALDO LOIBMAN – Redator