



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 13161.000303/99-44  
SESSÃO DE : 26 de fevereiro de 2003  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.597  
RECURSO Nº : 124.041  
RECORRENTE : EUCLIDES ANTÔNIO FABRIS  
RECORRIDA : DRJ/CAMPO GRANDE/MS

**ITR - ÁREA DE RESERVA LEGAL - AVERBAÇÃO IMOBILIÁRIA.**

A condição de área de reserva legal não decorre nem da averbação da área no registro de imóveis nem da vontade do contribuinte, mas de texto expresso de lei. Sua averbação durante o fluxo processual instaurado pela impugnação satisfaz à exigência do art. 44 da Lei nº 7.803/79, vigente à época do lançamento.

**MULTA DE MORA.**

Descabida a aplicação da multa de mora, de caráter punitivo, eis que a exigibilidade do crédito tributário está suspensa até o trânsito em julgado administrativo.

**JUROS DE MORA.**

Cabíveis os juros de mora, de caráter compensatório pela não disponibilização do valor devido à Fazenda Pública.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para o fim de acatar a área de reserva legal constante do laudo de avaliação e excluir a multa de mora, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Anelise Daudt Prieto, relatora, e João Holanda Costa que não acatavam a área de reserva legal pretendida. Designado para redigir o voto o Conselheiro Irineu Bianchi.

Brasília-DF, em 26 de fevereiro de 2003

  
JOÃO HOLANDA COSTA  
Presidente

  
IRINEU BIANCHI  
Relator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ZENALDO LOIBMAN, PAULO DE ASSIS, CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS e NILTON LUIZ BARTOLI. Ausente o Conselheiro HÉLIO GIL GRACINDO.

RECURSO N° : 124.041  
ACÓRDÃO N° : 303-30.597  
RECORRENTE : EUCLIDES ANTÔNIO FABRIS  
RECORRIDA : DRJ/CAMPO GRANDE/MS  
RELATORA : ANELISE DAUDT PRIETO  
RELATOR DESIG. : IRINEU BIANCHI

## RELATÓRIO

Adoto o relatório da decisão singular, *verbis*:

“Exige-se do interessado acima o pagamento do Imposto Territorial Rural e Contribuições no valor total de R\$ 6.243,91, relativo ao exercício de 1996, do imóvel rural denominado Fazenda Mula Sem Cabeça, código SRF n° 4249022-7 com área total de 2.434,9 ha, localizado no município de Alta Floresta/MT.

2. A base legal que fundamenta a exigência é a Lei n.º 8.847 de 28 de janeiro de 1994, e a Instrução Normativa SRF n.º 58, de 14 de outubro de 1996.

3. Inicialmente, como resultado da SRL de fl. 20, a notificação de lançamento do exercício de 1996 foi reemitida e, inconformado com a mesma, o contribuinte impugnou-a (fls. 01/04), alegando, em síntese, que:

3.1. é flagrante a inconsistência dos dados utilizados pela administração tributária no levantamento dos valores que deram origem ao VTN mínimo;

3.2. o Laudo Técnico é instrumento admitido na legislação para modificar o VTN mínimo;

3.3. a distribuição das áreas aproveitáveis e isentas não foi demonstrada na DITR/1994 e está sendo feita através do Laudo Técnico apresentado;

3.4. a área de reserva legal deve ser considerada conforme cópia do registro imobiliário onde consta a devida averbação;

3.5. mesmo que a emissão da notificação tenha acontecido em função do cancelamento por vício formal da notificação anterior, não se justifica a permanência do vencimento anterior, principalmente se considerarmos que o ITR não tem data de

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.041  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.597

vencimento fixado em lei, estando sempre na dependência da data de emissão de cada notificação;

3.6. sendo o contribuinte notificado no dia 10/08/1999, a data do vencimento se dará no dia 09/09/1999.

4. Anexa aos autos os documentos de fls. 05/18.

5. A SRL que determinou a reemissão da notificação foi anexada à fl. 20.”

A decisão *a quo* está ementada da seguinte forma:

“VALOR DA TERRA NUA – VTN.

O lançamento que tenha sua origem em valores oriundos de pesquisa nacional de preços da terra, publicados em atos normativos nos termos da legislação, é passível de modificação se na contestação forem oferecidos elementos de convicção embasados em laudo técnico elaborado em consonância com as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT.

RESERVA LEGAL.

Para ser considerada como isenta, a área de reserva legal deve ser averbada à margem da matrícula do imóvel no registro de imóvel competente em data anterior à ocorrência do fato gerador do Imposto Territorial Rural.

DATA DE VENCIMENTO.

A emissão de nova notificação de ITR decorrente de resultado de Solicitação de Retificação de Lançamento – SRL ou Decisão favorável ou parcialmente favorável ao contribuinte, se dará com a manutenção da data de vencimento original.

ALTERAÇÕES CADASTRAIS.

Alterações cadastrais que visem modificar informações prestadas através de declaração somente poderão ser aceitas mediante apresentação de elementos concretos que levem à convicção de que realmente ocorreram.”

No recurso voluntário, apresentado tempestivamente e acompanhado de garantia de instância, a empresa alega ser improcedente a cobrança dos juros e da multa de mora, pois o sujeito passivo somente cai em mora após o vencimento da obrigação, 30 dias após a notificação, e a exigibilidade ficou suspensa com a interposição da impugnação. Cita jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes e ato da COSIT. *pro*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 124.041  
ACÓRDÃO N° : 303-30.597

Aduz ainda que a fonte de isenção da reserva legal está no artigo 11 da Lei nº 8.847/94, que não estabelece nenhuma outra obrigação que não a sua existência física. A determinação de que ela deve ser registrada em cartório está na lei civil (Código Florestal).

Afirma que a obrigação de proceder ao registro está regularizada e que o fato de a averbação ter ocorrido após o fato gerador em nada prejudica o direito da recorrente. Traz outros julgados do Segundo Conselho de Contribuintes.

É o relatório.



RECURSO N° : 124.041  
ACÓRDÃO N° : 303-30.597

### VOTO VENCEDOR EM PARTE

A matriz do ITR encontra-se no Estatuto da Terra – Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964, cujo art. 50, § 4º, dispõe que “constitui área aproveitável do imóvel rural a que for passível de exploração agrícola, pecuária ou florestal. Não se considera aproveitável (...) b) a área ocupada por floresta ou mata de efetiva preservação permanente, ou reflorestada com essências nativas”.

A lei é silente quanto à necessidade de averbação junto ao registro imobiliário como condição para o proprietário-contribuinte auferir os benefícios da isenção.

O conceito “preservação permanente” estampada no Estatuto da Terra é amplo e genérico, não se perfilando exatamente com os conceitos próprios fixados nos arts. 2º e 3º do Código Florestal – Lei nº 4.771, de 16 de setembro de 1965 -, principalmente com aqueles advindos com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2.001.

Na redação original, o Código Florestal (art. 16, §2º) ao definir a reserva legal como sendo “a área de, no mínimo 20% (vinte por cento de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso...”, estabeleceu que a mesma “...deverá ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada, a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou de desmembramento da área”.

Esta exigência de averbação no registro imobiliário é condição para usufruir do benefício da isenção? Entendo que não.

Através da Lei em comento foi instituído o Código Florestal, cuja finalidade, como não poderia ser diferente, foi a de normatizar o uso das florestas brasileiras, consoante estabelece o art. 1º, *in verbis*:

Art. 1º As florestas existentes no território nacional e as demais formas de vegetação, reconhecidas de utilidade às terras que revestem, são bens de interesse comum a todos os habitantes do País, exercendo-se os direitos de propriedade, com as limitações que a legislação em geral e especialmente esta Lei estabelecem.

Referido diploma legal não cogita de matéria tributária, mas ao contrário, regulamenta a exploração das florestas, como explicitava o art. 16, *caput*, em sua redação original:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.041  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.597

*Art. 16 – As florestas de domínio privado, não sujeitas ao regime de utilização limitada e ressalvadas as de preservação permanente, previstas nos artigos 2º e 3º desta lei, são suscetíveis de exploração, obedecidas as seguintes restrições.*

Vê-se, pois, que a exigência da averbação cogitada no parágrafo 2º, em sua redação original e atualmente o parágrafo 8º, prende-se exclusivamente à destinação de determinada área, vale dizer, à proibição de corte raso dentro da referida área, porquanto o aludido parágrafo 2º, *in fine*, preconizava ser vedada "...a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou de desmembramento de área".

Em momento algum tratou de isenção fiscal, circunstância que, a teor do art. 176 do Código Tributário nacional, deve ser clara e objetiva.

A Lei nº 8.847/94, que não chegou a ser regulamentada, diz que são isentas do ITR as a área de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 1965, com a nova redação dada pela Lei nº 7.803, de 1989 (art. 11, I).

Ora, o Código Florestal (Lei nº 4.771) à época do fato gerador, conceituava as áreas de reserva legal "... a área de, no mínimo, 20% (vinte por cento) de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso...".

Assim, a exigência de averbação, por evidente, não faz parte da conceituação do que seja área de reserva legal.

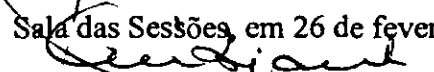
Na verdade, não decorre da vontade do contribuinte e nem da averbação em causa, a condição para ser configurada a isenção. A área de reserva legal decorre de lei e por conseguinte os respectivos efeitos fiscais, além do que, nunca é demais repetir, a área ocupada por floresta ou mata de efetiva preservação permanente, ou reflorestada com essências nativas (art. 50, § 4º, letra *b*, da Lei nº 4.504/64, na redação dada pela Lei nº 6.746/79), não é considerada pela Lei como área aproveitável para fins de determinação do módulo fiscal do imóvel rural, com vistas ao cálculo do imposto.

Referido dispositivo legal está em plena vigência, não tendo sido revogado pelo art. 11 da Lei nº 8.847/94.

Entendo, por isto, não ser condição para o contribuinte usufruir da isenção que a área de reserva legal deva ser averbada junto ao registro imobiliário.

*EX POSITIS*, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 26 de fevereiro de 2003

  
IRINEU BIANCHI - Relator Designado

RECURSO N° : 124.041  
ACÓRDÃO N° : 303-30.597

VOTO VENCIDO EM PARTE

Conheço o recurso, que trata de matéria de competência deste Colegiado, é tempestivo e está acompanhado da comprovação da realização de garantia de instância.

No que diz respeito à necessidade da existência de averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente para que o contribuinte faça jus à isenção do ITR relativa à existência de reserva legal, cabe esclarecer que a Lei nº 8.847/96 estabeleceu, em seu artigo art. 11, que são isentas do imposto territorial rural “as áreas de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 1965, com a nova redação dada pela Lei nº 7.803, de 1989”, entre outras.

Ora, a isenção para as áreas de reserva legal foi estabelecida na lei supra citada, que remeteu a outra lei, a 4.771/65 (Código Florestal), onde tais áreas estariam previstas, inclusive com os requisitos necessários para o gozo de tal exclusão do crédito tributário.

À época da ocorrência do fato gerador, 31/12/93, o requisito estava estabelecido no artigo 16, parágrafo 2º, acrescentado pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989, *verbis*:

“§ 2º A *reserva legal*, assim entendida a área de, no mínimo, 20% (vinte por cento) de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, deverá ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada, a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou de desmembramento da área.

Além disso, no artigo 44 da mesma norma o legislador, ao tratar de outro aspecto da reserva legal, colocava novamente a mesma determinação:

“Art. 44. Na região Norte e na parte Norte da região Centro-Oeste enquanto não for estabelecido o decreto de que trata o artigo 15, a exploração a corte raso só é permissível desde que permaneça com cobertura arbórea, pelo menos 50% da área de cada propriedade. (Vide Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001)”

Parágrafo único. A *reserva legal*, assim entendida a área de, no mínimo, 50% (cinquenta por cento), de cada propriedade, onde não

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.041  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.597

é permitido o corte raso, deverá ser averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou de desmembramento da área. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 7.803, de 18.7.1989)”

A referida averbação não é simplesmente uma prova, é uma condição, estabelecida em lei para a concessão da isenção, nos moldes do previsto no artigo 176 do CTN. Funciona como uma espécie de compromisso do contribuinte perante o Estado de que não será alterada a destinação da área declarada como de reserva legal.

É requisito para a retirada das áreas de reserva legal do campo de incidência do ITR e, sendo assim, deve estar presente no momento da ocorrência do fato gerador do tributo.

Do exposto, concluo que deve ser mantida a decisão recorrida no que concerne à impossibilidade de exclusão da área de reserva legal das áreas tributadas pelo ITR.

Quanto à multa de mora, entendo ser descabida a sua cobrança, eis que, conforme o art. 151, inciso III, do CTN, a impugnação tempestiva ao lançamento do crédito tributário suspende sua exigibilidade e, portanto, é alterada a data do vencimento da obrigação para depois da notificação da decisão administrativa que transitará em julgado.

Importante ressaltar que as multas moratórias têm por objetivo punir pelo atraso no pagamento do tributo. É nesse sentido que se posiciona o Professor Sacha Calmon Navarro Coelho (In Comentários ao Código Tributário Nacional, Rio de Janeiro: Forense, 1998. Coordenação de Carlos Valder do Nascimento. p. 335), *in verbis*:

“Discute-se muito na doutrina a natureza jurídica da multa aplicada por falta, insuficiência ou intempestividade no pagamento do tributo. O ponto de interesse da *quaestio juris* está na discussão sobre se é punitiva ou ressarcitória a “multa moratória” (a que sanciona o descumprimento da obrigação principal). Vamos nos impor – pelo caráter limitado dessa dissertação – o dever de não adentrar a doutrina pátria e peregrina a respeito do assunto. Bastar-nos-á a ressonância da problemática na Suprema Corte brasileira. O debate, também ali, é sobre se a multa moratória tem caráter punitivo ou é indenização (civil). *ADP*”

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.041  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.597

O Ministro Cordeiro Guerra, louvando-se em decisão de tribunal paulista, acentua que as sanções fiscais são sempre punitivas, desde que garantidos a correção monetária e os juros moratórios. Com a instituição da correção monetária, qualquer multa passou a ter caráter penal, *verbis*:

“A multa era moratória, para compensar o não pagamento tempestivo, para atender exatamente a atraso no recolhimento. Mas, se o atraso é atendido pela correção monetária e pelos juros, a subsistência da multa só pode ter caráter penal”.

Relatando no Recurso 79.625, sentença que “não disciplina o CTN as sanções iscais de modo a estremá-la em punitivas ou moratórias, apenas exige sua legalidade.”

A multa moratória não se distingue da punitiva e não tem caráter indenizatório, pois se impõe para apenar o contribuinte, observa o Ministro Moreira Alves, seguindo Cordeiro Guerra, *in verbis*:

“Toda vez que, pelo simples inadimplemento, e não mais com o caráter de indenização, se cobrar alguma coisa do credor, este lago que se cobra a mais dele, e que não se capitula estritamente como indenização, isso será uma pena...e as multas ditas moratórias...não se impõem para indenizar a mora do devedor, mas para apená-lo”.

Concordamos com a Suprema Corte, pelos fundamentos tão bem sintetizados pelo Ministro Moreira Alves, de grande intuição jurídica.”

Ensina ainda o autor que “a multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento de dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa...A função da multa é sancionar o descumprimento de obrigações, deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em direito tributário, é o juro que recompõe o patrimônio estatal não recebido a tempo.”

Ora, se a impugnação transporta o vencimento da obrigação para o término do prazo para cumprimento da decisão administrativa definitiva, somente após esse lapso de tempo é que se pode falar em mora. Não havendo mora a ser penalizada, não cabe multa de mora, que somente poderá ser exigida se o crédito não for pago nos trinta dias seguintes à intimação da decisão administrativa que terá transitado em julgado.

*ABV*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 124.041  
ACÓRDÃO N° : 303-30.597

Mais especificamente no caso do ITR, vale ressaltar que a legislação anterior à Lei 8.847/94, mais especificamente o Decreto n.o. 72.106/73, já garantia ao contribuinte a reclamação do lançamento sem multa, em seu artigo 33, *in verbis*:

“Art. 33. Do lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, contribuições e taxas, poderá o contribuinte reclamar ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA, até o final do prazo para pagamento sem multa dos tributos.”

Por outro lado, é correta a aplicação dos juros de mora, uma vez que eles não se revestem do caráter de penalidade pelo não pagamento do débito fiscal, sendo compensatórios pela não disponibilização do valor devido ao Erário. Como já transcrito de Sacha Calmon, acima, têm caráter indenizatório. Hugo de Brito Machado, no mesmo diapasão, afirma que “os juros, embora denominados juros *de mora*, também não constituem sanção. Eles remuneram o capital que, pertencendo ao fisco, estava em mãos do contribuinte”. (In Mandado de Segurança em Matéria Tributária. 2.ª ed. Revista dos Tribunais: São Paulo, 1995, p. 164)

Tal posição é corroborada pelas disposições do Decreto-lei n° 1.736, de 20/12/79, em seu artigo 5º, *in verbis*:

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

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para excluir a aplicação da multa de mora enquanto não vencido o prazo para pagamento do crédito tributário, após o trânsito em julgado administrativo.

Sala das Sessões, em 26 de fevereiro de 2003

  
ANELISE DAUDT PRIETO - Relatora



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

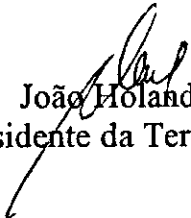
Processo n.º: 13161.000303/99-44

Recurso n.º 124.041

**.TERMO DE INTIMAÇÃO**

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Terceira Câmara, intimado a tomar ciência da Acórdão nº 303-30.597.

Brasília - DF 14 de abril de 2004

  
João Holanda Costa  
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em: