



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

**Processo nº** 13362.000622/2003-21  
**Recurso nº** 137.329 Voluntário  
**Matéria** ITR - IMPOSTO TERRITORIAL RURAL  
**Acórdão nº** 302-39.322  
**Sessão de** 28 de fevereiro de 2008  
**Recorrente** RONALDO LACERDA FREITAS  
**Recorrida** DRF-RECIFE/PE

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

Exercício: 1999

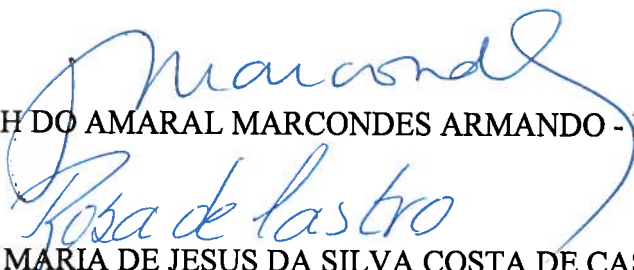
**ITR. AREA DE PROTEÇÃO AMBIENTAL (APA).  
COMPROVAÇÃO PARA FINS DE SUA EXCLUSÃO DA  
ÁREA TRIBUTÁVEL.**

Em função da documentação comprobatória acostada aos autos e tendo em vista que o art. 10, § 1º, II, "b" da Lei nº 9.393/96, dispõe que as áreas declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas são excluídas da área tributável, há de se acatar a declaração elaborada pelo Interessado.

**RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do terceiro conselho de contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora. Vencidos os Conselheiros Corinto Oliveira Machado e Mércia Helena Trajano D'Amorim.

  
JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente

  
ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO – Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Marcelo Ribeiro Nogueira, Luis Alberto Pinheiro Gomes e Alcoforado (Suplente), Nanci Gama e Ricardo Paulo Rosa. Ausentes o Conselheiro Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior e a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa.

## Relatório

Trata-se de lançamento fiscal pelo qual se exige do contribuinte em epígrafe (doravante denominado Interessado), o pagamento de diferença de Imposto Territorial Rural (ITR), referente ao exercício 1999, acrescido de juros moratórios e multa de ofício, relativo ao imóvel denominado “Fazenda Alto do Curriola”, localizado no município de Barreiras do Piauí - PI, com área total de 3.134,00ha, cadastrado na SRF sob o nº 5.856.481-0.

Por entender que bem espelha a realidade dos fatos ocorridos até aquele momento, faço minhas as palavras constantes do Relatório da decisão de primeira instância:

*“No procedimento de análise e verificação das informações declaradas na DITR/1999 e dos documentos coletados no curso da ação fiscal, conforme demonstrativo Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls 05 e Demonstrativo de Apuração do ITR, fls 06, a fiscalização apurou as seguintes infrações:*

*a) exclusão, indevida, da tributação de 30.0ha de área de preservação permanente;*

*b) exclusão, indevida, da tributação de 3.102,0ha de área de utilização limitada;*

*As exclusões indevidas, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls 05, têm origem na falta de comprovação das áreas de preservação permanente e de utilização limitada como áreas não-tributáveis.*

*O Auto de Infração foi postado nos correios tendo o contribuinte tomado ciência em 01/12/2003, conforme AR de fls. 27.*

*Não concordando com a exigência, o contribuinte apresentou, em 17/12/2003, a impugnação de fls. 30/40, alegando, em síntese:*

*I – “o contribuinte, não agiu de má fé, nem teve o intuito de burlar, ou negar ou ainda sonegar o imposto. Exerceu uma prerrogativa claramente estatuída em lei.”;*

*II – “A questão se prende unicamente ao fato, do Estado do Piauí, em 12 de fevereiro de 1988, ter criado a Área de Proteção Ambiental — APL. Serra das Mangabeiras, no intuito de preservar as nascentes do Rio Parnaíba, como se espelha no Decreto n.º 7.299 de 12 de fevereiro de 1988 cujo roteiro e memorial descritivo, envolve completamente a área do imóvel em tela.”;*

*III – “Quanto à questão da possível generalidade do Decreto Estadual que criou a APA, cabe ainda, lembrar, que o Decreto não declara o interesse ecológico de forma geral, mas claramente descreve a área e a delimita, específica, individual a área”;*

*IV – “De tal sorte, que resta provado a existência de fato da imposição legal, por parte do Estado do Piauí, de restrições ao uso do imóvel objeto da autuação, que, a bem da verdade, se informado ao cartório do registro de imóveis, em 2000, e ao IBAMA em 2003, razões alegadas para autuar o contribuinte, tanto o cartório como o próprio IBAMA já reconhecia estes impedimentos de longa data anterior ao próprio DIAT. De fato, informar ao Cartório ou ao IBAMA não é que transformou a área em Área de Proteção Ambiental, mas sim o Decreto de 1988.”;*

*V – “REQUER,*

*a) Que se desconsidere, em sua totalidade, o Auto de Infração emitido sobre o imóvel nº NIRF 5856481-0 pelas razões expostas, em especial, porque efetivamente o imóvel se localiza dentro do perímetro da APA — Serra das Mangabeiras, e por isso, declarada de interesse ecológico;*

*b) Se assim, o emérito julgador não entender, que se baixe os autos para diligência e ou perícia, para certificar da localização, e para cumprir o disposto no inciso IV do Art. 16 do Dec. 70.235, dispensa presença de assistente técnico, se apresentando na condição de engenheiro agrimensor, regularmente inscrito no CRER, atuando em causa própria;”.*

Nada obstante os argumentos acima expostos, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife/PE proferiu decisão na qual afirmou o acerto do lançamento tributário impugnado (fls. 42/55), conforme se evidencia pela simples leitura de sua ementa, abaixo transcrita:

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

*Exercício: 1999*

*ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. COMPROVAÇÃO. A exclusão de área declarada como de preservação permanente da área tributável do imóvel rural, para efeito de apuração do ITR, está condicionada ao reconhecimento dela pelo Ibama ou por órgão delegado através de convênio, mediante Ato Declaratório Ambiental (ADA), ou à comprovação de protocolo de requerimento desse ato àqueles órgãos, no prazo de seis meses, contado da data da entrega da DITR.*

*ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO PARA A PROTEÇÃO DOS ECOSISTEMAS.*

*Para efeito de exclusão do ITR não serão aceitas como de interesse ecológico as áreas declaradas, em caráter geral, por região local ou nacional, mas, sim, apenas as declaradas, em caráter específico, para determinadas áreas da propriedade particular.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Exercício: 1999*

*ISENÇÃO.*

*INTERPRETAÇÃO LITERAL.*

*A legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente."*

Regularmente intimado da decisão supra, em 30 de outubro de 2006, o Interessado interpôs Recurso Voluntário (fls. 60/75), em 23 de novembro do mesmo ano.

Nesta peça recursal, o Interessado reitera que o Estado do Piauí, em 12 de fevereiro de 1988, mediante o Decreto nº 7.299, criou a Área de Proteção Ambiental (APA) Serra das Mangabeiras, cujo roteiro e memorial descritivo envolve completamente a área do imóvel Coxilha do Sul objeto do DIAT em tela. Alega que aos presentes autos forma juntados: (i) cópia do Decreto nº 7.299/88; e, (ii) cópia de ADA que comprovaria ser o imóvel abrangido pela APA. Ademais, argumenta que:

1) No que se refere à área de utilização limitada, a mesma não precisaria ser averbada, posto que se trata de limitação imposta pelo próprio Poder Público, quando da constituição da APA – Serra dos Mangabeiras.

2) A autuação teria mencionado que, apesar de o Interessado ter apresentado farta documentação sobre a criação de uma APA, esta teria caráter genérico (não delimita a área) e, portanto, não poderia ser aproveitada. Este argumento administrativo não teria qualquer procedência visto que a descrição perimétrica da APA estaria inserida no próprio decreto.

3) Quanto à área de preservação permanente, o Interessado sustenta que a previsão contida na IN/SRF nº 43/97 (com redação dada pela IN/SRF nº 67/97) contraria o disposto na Lei nº 9.393/96.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, Relatora

Presentes todos os requisitos para a admissibilidade do presente recurso, corroborando sua tempestividade, bem como, tratando-se de matéria da competência deste Colegiado, conheço do mesmo.

Conforme relatado, o presente processo trata de impugnação a Auto de Infração (fls. 70/77), pelo qual é exigido o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), relativo ao exercício de 1999, supostamente incidente sobre o imóvel denominado imóvel denominado “Fazenda Alto do Curriola”, localizado no município de Barreiras do Piauí/PI, com área total de 3.134,00ha., cadastrado na SRF sob o nº 5.856.481-0.

Em sua linha de defesa, o Interessado insiste que o Estado do Piauí, em 12 de fevereiro de 1988, mediante o Decreto nº 7.299, criou a Área de Proteção Ambiental (APA) Serra das Mangabeiras, cujo roteiro e memorial descritivo envolve completamente a área do imóvel objeto do DIAT em tela.

A decisão de primeira instância, por sua vez, mantém a exigência fiscal embasada nos seguintes argumentos: (i) para comprovar a existência da área de preservação permanente é necessário comprovar a protocolização de ADA tempestivo; (ii) para comprovação da área de reserva legal, além da protocolização tempestiva do ADA, faz-se mister a averbação da área, à margem do registro do imóvel, anteriormente ao fato gerador da obrigação tributária; e, (iii) para comprovação de área de interesse ecológico, mister se faz sua declaração em caráter específico.

No intuito de comprovar suas alegações, o Interessado apresenta: (i) ADA intempestivo (fls. 16), porque protocolizado em 14/08/2003; (ii) cópia do Decreto nº 7.299/88, que dispõe sobre Área de Proteção Ambiental da Serra das Mangueiras (fls. 18/22); e, (ii) Certidão do Cartório do 1º Ofício onde consta averbação do Termo de Responsabilidade de Averbação de Reserva Legal do IBAMA gravando uma área não inferior a 20% do imóvel como Reserva Legal, datado de 24/04/2000, ou seja, posteriormente ao fato gerador do ITR/99 (fls. 17).

Nada obstante a “imprecisão” dos documentos acostados como meio probatório, a mesma decisão de primeira instância não contesta a existência das áreas declaradas, esclarecendo, inclusive, o que segue:

*“30. Ressalte-se que não se discute, no presente processo, a materialidade, ou seja, a existência efetiva das áreas de preservação permanente. O que se busca é a comprovação do cumprimento, tempestivo, de obrigação prevista na legislação, referente às áreas de que se trata, para fins de exclusão da tributação. A preservação permanente, a reserva legal, a área declarada de interesse ecológico são obrigatórias, porém, para que sejam excluídas como áreas tributáveis, devem obedecer as exigências da legislação.”*

Tal argumentação, entretanto, não pode prevalecer porque o relevante no caso é a existência do fato previsto em lei para determinar a exclusão (o fato de haver área de proteção ambiental e área de utilização limitada). Uma e outra estão demonstradas.

No caso, a Área de Proteção Ambiental, a que se refere o Decreto Estadual (PI) nº 7.299, de 1988, juntado aos autos a fls. 18/22, já havia sido objeto do Decreto Estadual 5.329, de 8 de fevereiro de 1993. Ambos os Decretos são, portanto, bastante anteriores ao período objeto da exigência fiscal.

Essa preocupação governamental com a manutenção do meio ambiente decorre da fragilidade fisiográfica daquela área, com predominância de cerrados e caatinga, caracterizado pela presença de arbustos espaçosos, de troncos e galhos retorcidos e casca grossa, com solo recoberto por gramíneas e outras plantas rasteiras, além de vegetação arbustiva, que perde as folhas no período da seca, podendo portanto degradar-se se não conservada, conforme consta do Livro 11 da Codevasf, disponível no sítio daquela Companhia Federal de Desenvolvimento existente na Rede Mundial (Internet).

As características desse ecossistema obriga a adoção de medidas governamentais como as positivadas nos mencionados decretos estaduais, visando a atenuar a erosão, fixar o solo, proteger sítios naturais de interesse ambiental, asilos de fauna e flora, para proteção à vida e para assegurar o bem-estar público.

A comprovação da condição ambiental que permite a exclusão da tributação das áreas de preservação permanente e de áreas de utilização limitada é complementada, para fins de meros interesses fiscais do IBAMA (cobrança de taxa de vistoria, conforme art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000), e como meio de prova para o interessado, mediante a apresentação de ADA – Ato Declaratório Ambiental.

Nenhuma norma legal (Medida Provisória ou Lei aprovada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo Presidente da República) impõe que tal Ato Declaratório Ambiental seja válido somente se apresentado previamente. Rege a matéria, no que concerne ao ITR, Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996 (art. 10, § 1.º, II), que também não exigiu a declaração prévia.

Agiu corretamente o legislador, pois, como o próprio nome o revela, o conteúdo do Ato Declaratório não tem valor *constitutivo*, senão que apenas *declara* uma realidade objeto de vistoria. Aliás, a própria Lei n.º 6.938, de 31 de agosto de 1981, no art. 17-O, justifica a cobrança da taxa para a emissão do Ato Declaratório Ambiental com a informação de que se trata de uma taxa de vistoria. Ora, se cobrada tal taxa, deve-se entender ter-se realizado prévia vistoria para que se atestasse a existência daquela condicionante para excluir a área da tributação do ITR.

Como se sabe, os atos administrativos *constitutivos* criam (constituem) o direito, enquanto que os atos *declaratórios* se reportam a um direito ou situação que preexiste. Essa situação preexistente não dependeu do Ato Declaratório, que tem apenas a função certificadora, para tornar certa a sua existência. Para isso, a autoridade realiza vistorias ou verificações internas.

No caso, o ADA é expedido pela autoridade ambiental, porque a autoridade fiscal não tem competência para verificação da existência ou não da área de preservação permanente ou da de utilização limitada (logo, não poderia o órgão de julgamento de primeira instância ter exigido a comprovação da existência da área de proteção ambiental ou o respeito à reserva legal, pois tal competência é à autoridade ambiental que toca). A competência da RFB (Receita Federal do Brasil) restringe-se aos aspectos tributários e, desnecessário dizê-lo, dentro dos limites da lei não pode criar o que a lei não quis, nem exigir o que a lei não exige.

Ora, se o ADA é declaratório, reporta-se necessariamente a uma situação passada, pois o futuro não pode ser objeto de uma *declaração* e sim de *previsão*. O conceito de “declaratório” perpassa todos os ramos de direito, inclusive o direito processual, onde se conhece a “ação declaratória” que visa não a criação de um direito, mas a criação de uma certeza, “*meramente para obter uma declaração que afaste dúvidas sobre a existência ou inexistência de uma relação jurídica. Existe ou não existe. A pretensão do autor visa a obtenção declarativa sobre a existência da relação jurídica. O autor propõe a ação para obter uma declaração positiva ou negativa. A resposta é dada pelo juiz através da sentença, afastando a incerteza. (...) Nas ações declaratórias e de condenação o que o autor pede não leva a modificações no status quo ante: o litígio é solucionado tendo em vista o reconhecimento de uma situação jurídica e de fato existente anteriormente.*” (GERMANO, H. Lucena. *A Ação Declaratória Autônoma*. São Paulo: 1997). Do mesmo modo o ato administrativo declaratório, como o ADA, tem em vista “*o reconhecimento de uma situação jurídica e de fato existente anteriormente*”, sendo irrelevante a data da protocolização do pedido, se o conteúdo do Ato refere-se à situação existente anteriormente, à data do fato gerador do ITR.

No caso da reserva legal, constante em cartório de registro de imóveis, embora se alegue ter sido averbada posteriormente, trata-se também de ato destinado a prova perante terceiros, e não de constituição de direitos. A reserva legal, como o nome indica, é uma imposição de lei, somente sendo passível de intervenção da autoridade a sua localização. A sua existência provem do art. 16 do Código Florestal, Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, e posteriores alterações.

Tanto a reserva legal como o Ato Declaratório Ambiental podem ser protocolados posteriormente, pois apenas servem de elemento de prova, já que não têm natureza constitutiva de direitos. O que constitui o direito é o *fato* —no caso, o fato de incidir na propriedade rural tributada a regra de exclusão, por se tratar de área de preservação permanente e de área de utilização limitada.

Eventuais instruções em contrário, a rigor, não vinculariam sequer as autoridades fiscais subordinadas (pois o ato de lançamento é vinculado à lei, e os atos normativos sem respaldo na lei não têm fomento jurídico, conforme art. 144 do CTN), muito menos este órgão julgador, pois, sobranceiro, paira o princípio da legalidade, conforme o art. 97, caput e § 1º, do CTN.

A autoridade julgadora também não poderia negar o direito de excluir a área de interesse ambiental (APA, reserva legal, etc.) do campo da tributação, com a argumentação de que a documentação comprobatória foi protocolada posteriormente.

Isso porque exigir imposto (obrigação principal), sabidamente indevido, em função de o contribuinte não ter cumprido tempestivamente com disposições de natureza

formal (obrigações acessórias), acaba por tornar o tributo um tipo de punição administrativa, o que vai de encontro à sua própria definição, constante do CTN:

*"Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."*

A doutrina e a jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal Federal, são no sentido de que o tributo não pode ser cobrado em razão de descumprimento de normas, máxime meras exigências formais. Exemplo desse posicionamento:

*"O CTN adotou a teoria segundo a qual tributos se caracterizam pelo caráter compulsório e, para distingui-los das multas e penalidades, inseriu a cláusula 'que não constitua sanção de ato ilícito'." (Aliomar BALEEIRO. Direito Tributário Brasileiro, Forense, 11ª edição, comentário ao art. 3º).*

*"Ter-se-á obrigação por dano, se o fato de que nascer a obrigação for ilícito. Será tributo, pois, a obrigação pecuniária legal, não emergente de fatos ilícitos, em princípio. Esses fatos ilícitos podem ser geradores de multa ou obrigação de indenizar (...) Em outras palavras: o tributo não é sanção por violação de nenhum preceito, nem reparação. Com estas delimitações é que se deve entender o conceito de tributo, adotado pelo direito constitucional brasileiro". (Geraldo Ataliba. Hipótese de Incidência Tributária, 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999).*

*"O art. 3º. do CTN não admite que se tenha como tributo prestação pecuniária compulsória que constitua sanção de ato ilícito. A sanção administrativa de ato ilícito não se confunde com a penalidade pecuniária prevista em lei para assegurar a arrecadação de tributos, art. 113 e seus parágrafos do CTN. RE 99.115-SP, RTJ 106/845. RE não conhecido." (Supremo Tribunal Federal. RE 104817 / SP. Relator: Min. CORDEIRO GUERRA. RTJ 114-0, pág. 410).*

Citam-se como precedentes do mesmo Tribunal: RE-99115, RTJ 106/845; RE-94001, RTJ 104/1129; ERE-80196; ERE-77698, RTJ 76/876.

Deste modo, poderia a lei cominar multa ou outra sanção para a apresentação tardia de documentos, mas não poderia fazer, e não fez, incidir tributo em razão dessa infração à obrigação de pontualidade na produção documental, pois se tal tivesse feito já não se trataria de ITR (tributo) mas de penalidade pecuniária (sanção).

Em suma: os fatos afirmados pelo recorrente estão apoiados nos Decretos Estaduais que declararam de proteção ambiental a área em que se encontra o imóvel tributado, estão conformes com Ato Declaratório Ambiental que após vistoria atestou a existência das condições para a exclusão da tributação; houve apresentação, ainda que posterior ao fato gerador, de documentos que refletem a veracidade ou existência das condições que amparavam o procedimento do contribuinte no momento em que o fato gerador ocorreu. e, por fim, não há previsão legal para que se sancione com a cobrança de tributo quando há protocolização tardia do pedido do ADA ou há certidão de averbação da reserva legal posterior ao fato gerador. O caráter declaratório de tais documentos e sua natureza retroativa asseguram-lhe eficácia

relativamente a fatos passados que eles atestam. O lançamento se reporta ao fato gerador e se vincula à lei, e não a documentos cuja data de produção a lei não fixou.

Pelos motivos acima expostos, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso interposto pelo Interessado.

Sala das Sessões, em 28 de fevereiro de 2008



ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO - Relatora