



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

**Processo nº** 13851.001207/2004-64  
**Recurso nº** 138.557 Voluntário  
**Matéria** ITR - IMPOSTO TERRITORIAL RURAL  
**Acórdão nº** 302-40.047  
**Sessão de** 10 de dezembro de 2008  
**Recorrente** SUCOCITRICO CUTRALE LTDA  
**Recorrida** DRJ-CAMPO GRANDE/MS

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

Exercício: 2002

ÁREA DE RESERVA LEGAL. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a utilização do Ato Declaratório Ambiental - ADA para fins de redução no cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural pelo reconhecimento da isenção tributária prevista para as áreas de reserva legal declaradas pelo contribuinte.

APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. INTIMAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

O § 7º do artigo 10 da Lei 9.393/96 apenas dispensa a prévia apresentação dos documentos que comprovam o preenchimento das condições e o cumprimento dos requisitos previstos em lei para a efetivação da isenção.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do terceiro conselho de contribuintes, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Marcelo Ribeiro Nogueira, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Beatriz Veríssimo de Sena e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro.

JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente



RICARDO RAULO ROSA - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Corintho Oliveira Machado e Mércia Helena Trajano D'Amorim. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa.

## Relatório

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

*Trata o presente processo do Auto de Infração/Anexos, fls. 01, 19/22, 26/28 e 29, através do qual se exige da interessada o Imposto Territorial Rural – ITR, no valor de R\$ 106.786,13, acrescido de juros moratórios e multa de ofício, decorrentes da glosa da área de utilização limitada/reserva legal e do Valor da Terra Nua, informados em sua Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial – DITR (DIAC/DIAT), do exercício de 2002, referente ao imóvel rural denominado "Fazenda Graziela", com área total de 1.658,7 ha, Número do Imóvel – NIRF 2.380.722-9, localizado no município de Ibaté/SP.*

*Constou na descrição dos fatos fl. 21, que foi apurada falta de recolhimento do ITR do exercício de 2002 após alteração da declaração da contribuinte, por não terem sido comprovadas as informações ali consignadas; que a interessada foi intimada a apresentar Laudo Técnico emitido por Engenheiro Agrônomo/Florestal para comprovação do Valor da Terra Nua declarado de R\$ 2.073.375,00, o que representa R\$ 1.250,00 por hectare. Em atendimento à solicitação da Receita Federal foi informado pelo engenheiro Paulo Roberto do Amaral, representante legal da interessada, que o valor a ser considerado por hectare na região de localização da propriedade foi fornecido pelo Instituto de Economia Agrícola e Coordenação de Assistência Técnica IEA/CATI, de R\$ 1.250,00; que ficou constatado que o Ato Declaratório Ambiental fora protocolizado fora do prazo previsto na legislação.*

*O lançamento foi fundamentado nos artigos 17-O, da Lei nº 6.938/81, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165/00, art. 10, § 1º, inciso II, "a", "b", e "c" da Lei nº 9.393/96 art. 10, § 3º e 4º, 11 a 15, do Decreto nº 4.382 (Regulamento do ITR), art. 10, § 1º, inciso I, da Lei n. 9.393/96, art. 14 da Lei nº 9.393/96, arts. 29 e 30 da Instrução Normativa SRF nº 73, de 18 de junho de 2000, Instrução Normativa SRF nº 75, de 20 de junho de 2000, artigos 32 e 52 do Decreto nº 4.382/2002 – Regulamento do ITR.*

*Instruiu o lançamento com a documentação de fls. 06/18.*

*A interessada apresentou impugnação, tempestivamente, às fls. 39/43, onde, argumenta, em síntese que:*

*Por divergência no VTN declarado na DITR foi apurada uma diferença de imposto no exercício de 2002;*

*Fazendo breve leitura ao art. 10 da Lei 9.393/96, percebeu que nenhuma exigência é feita para comprovação das áreas de preservação permanente e reserva legal;*

*O ADA é exigido apenas para comprovar as áreas de interesse ecológico para a proteção de ecossistemas e as comprovadamente imprestáveis para quaisquer explorações agrícolas, pecuárias, granjeira ou florestal;*

*Citou ementas da 3ª Câmara do Conselho de Contribuintes;*

*Por último, requer exclusão da área de reserva legal da base de cálculo do ITR e cancelamento do Auto de Infração.*

*Instruiram a impugnação, os documentos de fls. 43/50.*

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetiza sua decisão na ementa correspondente.

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

*Exercício: 2002*

#### *ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA - RESERVA LEGAL.*

*A exclusão da área declarada como de utilização limitada, da área tributável do imóvel rural, para efeito de apuração do ITR, está condicionada ao seu reconhecimento pelo IBAMA ou por órgão estadual competente, mediante Ato Declaratório Ambiental, ou à comprovação de protocolo de requerimento desse ato, àqueles órgãos, no prazo de seis meses, contado da data da entrega da DITR.*

#### *VALOR DA TERRA NUA.*

Deverá ser mantido o VTN arbitrado pela fiscalização, por falta de documentação hábil para comprovar o valor declarado do imóvel e suas características particulares desfavoráveis, que o justificassem.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, Relator

O recurso é tempestivo. Trata-se de matéria de competência deste Terceiro Conselho. Dele tomo conhecimento.

A recorrente não pretende discutir o valor da terra nua revisto pela fiscalização.

*"Com o devido respeito à pessoa e julgadores, bem como atentos à zelosa e diligente Delegacia da Receita Federal de Julgamento, não deve prevalecer o acórdão proferido, devendo o auto de infração em comento ser cancelado, abrindo-se oportunidade para que a requerente efetue o pagamento da diferença apurada em relação ao ITR face a constatação de valor maior da terra nua, reconhecendo-se a área de "Reserva Legal" como área não tributável, mantendo-se, assim, a alíquota de 0,3% face ao maior aproveitamento da propriedade que desse fato decorre".*

Nestes termos, o que pretende é que seja reconhecida a efetiva existência da área de reserva legal, conforme averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, glosada pela fiscalização exclusivamente em razão de ter sido protocolado intempestivamente o requerimento de Ato Declaratório Ambiental - ADA.

Argumenta que o § 7º do artigo 10 da Lei 9.393/96, introduzido pela MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, dispensou o contribuinte da apresentação do ADA. Que, de qualquer forma, não há previsão legal para exigência do mesmo, que é necessário apenas para as áreas de interesse ecológico para proteção de ecossistemas e comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira etc. Que não há dúvida de que a área efetivamente existe.

A exemplo do que tem ocorrido em outros processos submetidos à decisão deste colegiado, o que neste se discute não é a existência ou não da área de reserva legal, mas a obrigatoriedade da utilização dos documentos exigidos em lei para a concessão da isenção, em contraposição à admissibilidade de outros meios de prova capazes de comprovar a existência da mesma.

O artigo 179 do Código Tributário Nacional trata do assunto.

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

*§ 1 - omissis*

*§ 2 - omissis*

Não sendo a isenção de que aqui se trata concedida em caráter geral, depende sua efetivação do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.

O lançamento diz respeito ao exercício de 2002. Portanto, a DITR *sub examine* refere-se ao exercício de 2002, tendo o fato gerador do Imposto ocorrido no dia primeiro de janeiro daquele mesmo ano, conforme previsto no artigo 1º da Lei 9.393/96.

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

Tal consideração é de importância capital no que concerne aos efeitos do disposto do artigo 105 do Código Tributário Nacional na solução da presente lide.

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

Até a entrada em vigor da Lei 10.165, de 27 de dezembro de 2000, a exoneração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, em decorrência da existência de áreas de preservação permanente e de reserva legal estava vinculada às exigências contidas nas leis então vigentes, que não especificavam o Ato Declaratório Ambiental – ADA como documento indispensável à fruição da isenção.

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

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

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

Vigeu ao longo de quase todo o ano de 2000 a redação introduzida pela Lei 9.960/00, que continha o seguinte teor:

*"Art. 17-O. Os proprietários rurais, que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA, deverão recolher ao Ibama 10% (dez por cento) do valor auferido como redução do referido Imposto, a título de preço público pela prestação de serviços técnicos de vistoria." (AC)*

*"§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é opcional." (AC) (grifei)*

Assim sendo, ao contrário do que afirma o contribuinte, a exigência do ADA estava definida em lei na data da ocorrência do fato gerador do Imposto e, conforme comando cristalino contido no Código Tributário Nacional, a observância deste requisito é condição para a efetivação da isenção.

De fato, não vislumbro qualquer razão para que esse colegiado afaste a aplicação de uma lei vigente à época da ocorrência do fato gerador.

O próprio Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes delimita o universo no qual os integrantes deste colegiado devem apoiar suas decisões, ao excluir da sua competência o controle da constitucionalidade das leis.

*Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

Embora entenda que tais considerações sejam suficientes e, ainda mais, definitivas para decidir a presente lide, não será demais seguirmos um pouco adiante neste tema, no intento de contextualizar a obrigação contida no direito ao mundo dos fatos concretos que ele pretende regular.

Como é cediço, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural tem função extra-fiscal, com a qual se lhe atribui finalidade mais ampla, com vistas a utilização da propriedade particular em benefício da coletividade, superando a função meramente arrecadatória. É exatamente esta a razão de desonerarem-se do pagamento do Imposto as áreas de reserva legal e de preservação permanente, entre outras.

A Lei 6.938/81 e alterações posteriores, que “*dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação*”, estabelece obrigações acessórias não somente para contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, mas para as demais pessoas físicas e jurídicas que se destinam a atividades capazes de interferir nas condições do meio.

*Art. 17. Fica instituído, sob a administração do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e Recursos Naturais Renováveis - IBAMA: (Redação dada pela Lei nº 7.804, de 1989)*

*I - omissis*

*II - Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais, para registro obrigatório de pessoas físicas ou jurídicas que se dedicam a atividades potencialmente poluidoras e/ou à extração, produção, transporte e comercialização de produtos potencialmente perigosos ao meio ambiente, assim como de produtos e subprodutos da fauna e flora.*  
*(Incluído pela Lei nº 7.804, de 1989)*

*Art. 17-B. Fica instituída a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA para controle e fiscalização das*

*atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais.*" (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

*Art. 17-C. É sujeito passivo da TCFA todo aquele que exerce as atividades constantes do Anexo VIII desta Lei.* (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

*§ 1º O sujeito passivo da TCFA é obrigado a entregar até o dia 31 de março de cada ano relatório das atividades exercidas no ano anterior, cujo modelo será definido pelo IBAMA, para o fim de colaborar com os procedimentos de controle e fiscalização.* (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000) (grifei)

*§ 2º Os recursos arrecadados com a TCFA terão utilização restrita em atividades de controle e fiscalização ambiental.* (Incluído pela Lei nº 11.284, de 2006) (grifei)

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

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

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

O Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002 (Regulamento do ITR), assim dispõe:

*"Art. 10. Área tributável é a área total do imóvel excluídas as áreas:*

*I - de preservação permanente;*

*II - de reserva legal;*

*(...)*

*§ 4º - O IBAMA realizará vistoria por amostragem nos imóveis rurais que tenham utilizado o ADA para os efeitos previstos no § 3º e, caso os dados constantes no Ato não coincidam com os efetivamente levantados por seus técnicos, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, que apurará o ITR efetivamente devido e efetuará, de ofício, o lançamento da diferença de imposto com os acréscimos legais cabíveis".*

O que se depreende do texto legal é que a obrigatoriedade de apresentação do ADA para fins de redução do valor a pagar do ITR está inserida em um programa mais amplo de controle do uso dos recursos naturais disponíveis, no qual se previu, inclusive, nova fonte de recursos financeiros destinada ao financiamento da fiscalização ambiental.

Olhando sob este prisma, não me parece nem um pouco absurda a exigência de que o contribuinte preste informações ao órgão ambiental competente, com vistas à manutenção de um banco de dados, colaborando com a fiscalização do emprego da terra e demais recursos naturais e com financiamento da fiscalização correspondente.

Ademais, a localização e as dimensões das áreas de reserva legal também dependem da aprovação do órgão ambiental competente.

*Lei 4.771/65*

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

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

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

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

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

*§1º omissis*

*§2º omissis*

*§3º omissis*

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

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

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

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

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

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

*§5º omissis*

*I - omissis*

*II - omissis*

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

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

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

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

Portanto, nem o percentual de vinte por cento do território pode ser considerado como fração mínima sob a qual se impõe a limitação administrativa, nem sua demarcação e destinação estão garantidas sem a interferência do órgão ambiental competente, motivo mais do suficiente para que se compreenda a exigência contida em Lei de que a desoneração do Imposto a pagar dependa da solicitação do Ato Declaratório Ambiental -ADA.

Feitas essas considerações acerca da obrigatoriedade de apresentação do ADA e considerando que, no presente feito, encontra-se às folhas 06 do processo o protocolo de pedido do contribuinte, datado de 23 de dezembro do ano de 2003, faz-se mister abordar a questão da apresentação extemporânea desse documento.

Liminarmente, há que se esclarecer que não há prazo definido em lei para a sua apresentação, restando esse definido em ato normativo da Secretaria da Receita Federal.

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

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

*Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção*

*de ato que não configure obrigação principal.* (o original não está grifado).

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

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

Por outro lado, ainda conforme o Código Tributário Nacional, o descumprimento das obrigações acessórias acarretará a conversão dessa em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária.

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

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

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

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

Ou seja, descumpriida a obrigação acessória (sem, por óbvio, que isso implique a falta de comprovação do cumprimento da obrigação principal) cabe a aplicação da penalidade pecuniária, mas não decorre disto a conversão desta em obrigação principal no que concerne ao pagamento dos tributos devidos.

Por outro lado, até dado momento, é possível a apresentação dos documentos com os quais o contribuinte faz prova de suas alegações.

Dito momento está especificado no Decreto 70.235/72 e alterações posteriores.

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante;*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93) (grifei)*

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito; (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

*§ 1.º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

*§ 2.º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

*§ 3.º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

*§ 4.º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (grifei)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. (Acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97)*

*§ 5.º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97)*

*§ 6.º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97) (grifei)*

A inteligência dos dispositivos acima transcritos conduz ao entendimento de que os meios de prova podem ser apresentados até a impugnação, após o que preclui o direito do contribuinte, a menos que constate-se uma das ocorrências previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do § 4º do artigo 16, situação em que poderá fazê-lo mesmo depois de proferida a decisão de primeira instância. Portanto, considerando que a impugnação ao presente lançamento ocorreu em 16 de dezembro de 2004, posterior a data do protocolo do ADA e que o mesmo foi efetivamente apresentado junto com ela, consubstancia-se em prova que deve ser apreciada pelos órgãos julgadores.

Uma vez aceito que o documento tenha sido carreado aos autos junto à impugnação, perquiri-se, agora, quanto à sua eficácia probante nos casos em que, como esse, tenha o mesmo sido solicitado após ocorrido o fato gerador do Imposto.

Trazemos a lume, mais uma vez, o artigo 179 do Código Tributário Nacional.

*Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do*

*preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.*

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

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

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

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

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

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

Aplicando-se o artigo 155 ao processo de concessão de isenção, como reza o parágrafo 2º do artigo 176, tem-se que ela, a isenção, será revogada de ofício sempre que for apurado que o beneficiado **não satisfazia** ou deixou de satisfazer as condições ou **não cumpria** ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, sendo tais requisitos e condições, conforme caput do artigo 176, aqueles previstos em lei ou contrato.

Sem a obtenção do ADA na data da ocorrência do fato gerador do Imposto (prazo alargado por atos normativos da Secretaria da Receita Federal), um requisito definido em lei como necessário para a concessão do favor, considero que o contribuinte não cumpria e não satisfazia os requisitos e condições ao tempo em que efetivou a declaração do ITR revisada pela fiscalização, estando tal exigência, sem dúvida, em consonância com todo a lógica que alicerça a obrigatoriedade de apresentação desse documento, conforme antes demonstrado.

Noutro giro, no que diz respeito ao argumento de que o parágrafo 7º do artigo 10 da Lei 9.393/96 dispensa o contribuinte da apresentação do ADA, necessário repisar uma vez mais o comando contido no caput do artigo 179 do Código Tributário Nacional, desta vez com vistas a identificar o ônus probante nos casos de concessão de isenção de impostos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

É exatamente neste conceito que está inserido o Imposto Territorial Rural.

Trata-se da combinação das modalidades previstas nos artigos 147 e 150 do CTN, amplamente utilizada, que atribui ao sujeito passivo a obrigação de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e de prestar as informações necessárias à efetivação do lançamento, reconhecidos, respectivamente, como lançamento por homologação e por declaração.

Foi, sem dúvida, com base nesses preceitos legais que o legislador atribui ao contribuinte a responsabilidade prevista nos artigos 8º e 10º da Lei 9.393/96, *verbis*:

*Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.*

*§ 1º O contribuinte declarará, no DIAT, o Valor da Terra Nua - VTN correspondente ao imóvel.*

*§ 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado.*

*§ 3º O contribuinte cujo imóvel se enquadre nas hipóteses estabelecidas nos arts. 2º e 3º fica dispensado da apresentação do DIAT.*

*Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.*

Contudo, a sistemática por meio da qual se processa o lançamento/pagamento dos tributos nestas modalidades, não dispensa o contribuinte de fazer prova “do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão [da isenção] (art.179)”, nos casos de pedido de isenção.

Com efeito, mais do que o dever geral de colaboração, a isenção de caráter especial, impõe ao beneficiário ônus de provar o preenchimento das condições para fruição desse tratamento diferenciado.

Veja-se a lição de Alberto Xavier (Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro. Forense, 1998, 2ª ed. p. 151).

*Mas a intervenção do particular contribuinte na instrução do procedimento nem sempre constitui objeto de um dever jurídico: é o que sucede nos casos de presunção legal relativa e de exigência de meios de prova necessária, que o contribuinte deva prestar. Depare-se-nos aqui um verdadeiro ônus da prova que recai sobre o contribuinte e que assume a natureza de um ônus material, que o sujeita às consequências desfavoráveis resultantes da falta de prova, exercendo deste modo os seus efeitos no terreno probatório, ao invés do que sucedia com o já referido dever geral de colaboração. (os destaques não constam do original)*

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

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

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

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

Sugerir que, ao contrário disso, estaria o comando contido no parágrafo 7º afastando a competência da fiscalização de proceder à intimação do contribuinte para apresentação dos documentos exigidos em lei para comprovação do preenchimento das condições para concessão do benefício é uma agressão a toda a lógica que alicerça as relações fisco-contribuinte definida no Código Tributário Nacional como a sistemática de funcionamento do Sistema Tributário Nacional, em prejuízo de toda a sociedade.

Sendo a modalidade de lançamento do ITR por homologação, ela está sujeita a posterior confirmação pela autoridade fiscal, como de fato consta expressamente no caput do artigo 10 da Lei 9.393/96.

No artigo 14 da mesma Lei encontra-se a previsão de lançamento de ofício da diferença de tributos nos casos em que as informações prestadas pelo contribuinte sejam inexatas, incorretas ou fraudulentas, conforme dados apurados em procedimento de fiscalização.

*Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.*

O Decreto 70.235/72 e alterações posteriores, que regula Procedimento Administrativo Fiscal, assim refere-se ao inicio do procedimento fiscal:

*Art. 7º. O procedimento fiscal tem início com:*

*I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;*

*II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;*

*III - começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada.*

Não há nenhum dispositivo legal que estabeleça alguma distinção entre as modalidades de procedimento fiscal possíveis, capaz de atribuir-lhes eficácia relativa no que diz respeito à obtenção de provas ou a competência para exigir do particular a sua apresentação.

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

Está claro que a o parágrafo 7º apenas dispensa a **prévia** apresentação dos documentos definidos em lei, no caso o ADA, como necessários à fruição da isenção do Imposto. É inarredável a competência da fiscalização para solicitá-los posteriormente, dentro do prazo decadencial, com vistas, se for o caso, ao lançamento de ofício da diferença apurada e inescusável a obrigação de o contribuinte apresentá-los quanto intimado a fazê-lo.

Diante das razões acima explicitadas, VOTO POR NEGAR provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 10 de dezembro de 2008

RICARDO PAULO ROSA - Relator