



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

---

<b>Processo n°</b>	13851.001553/2003-61
<b>Recurso n°</b>	134.817 Voluntário
<b>Matéria</b>	ITR
<b>Acórdão n°</b>	303-34.237
<b>Sessão de</b>	25 de abril de 2007
<b>Recorrente</b>	ALESSANDRO BORDINI
<b>Recorrida</b>	DRJ/CAMPO GRANDE/MS

---

Assunto: Classificação de Mercadorias

Exercício: 1999

Ementa: Processo administrativo fiscal. Preclusão temporal.

Questão não provocada a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, e somente demandada em grau de recurso, constitui matéria preclusa.

Normas gerais de Direito Tributário. Lançamento por homologação.

Na vigência da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 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. É exclusivamente do sujeito passivo da obrigação tributária o ônus da prova da veracidade de suas declarações contraditadas enquanto não consumada a homologação.

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Não-incidência. Área de preservação permanente.

Sobre a área de preservação permanente não há incidência do tributo. Carece de fundamento jurídico a glosa da área de preservação declarada quando unicamente motivada na falta de apresentação do Ato Declaratório Ambiental do Ibama.

*And* *hori*

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 diligência suscitada pelo Relator, vencidos também os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro e Nilton Luiz Bartoli. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, que negava provimento. Designado para redigir o voto quanto à diligência o Conselheiro Tarásio Campelo Borges.

  
ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente

  
TARÁSIO CAMPELO BORGES

Relator Designado

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

## Relatório

O processo cuida de auto de infração lavrado para exigir o ITR/1999 acrescido de juros de mora, de multa de ofício, totalizando o crédito tributário de R\$ 26.610,35, com referência ao imóvel rural cadastrado na SRF sob o nº 0.767.672-7, com área de 378,1 hectares, localizado em Ribeirão Bonito/SP. A autuação se deu porque a fiscalização glosou integralmente a área declarada a título de preservação permanente, por falta de comprovação por meio de ADA solicitado tempestivamente; também foi integralmente desconsiderada a área declarada de pastagem por falta de informação acerca da existência de gado na propriedade. Por consequência houve incremento da área tributável, da base de cálculo, da alíquota e do valor devido do tributo.

A interessada apresentou tempestiva impugnação alegando em síntese que há no imóvel 216,80 ha de pastagens e que por erro deixou de informar na DITR a existência de 712 cabeças de grande porte durante o ano de 1998, Para comprovar a alegação junta notas fiscais de produtor (fls.45/53), Ofício da Secretaria de Agricultura informando os dados de vacinação referentes à propriedade e atestado médico-veterinário. Informou, ainda, que a área glosada de preservação permanente é na realidade ocupada com pastagem.

A DRJ/Campo Grande, através da 1ª Turma de Julgamento, decidiu por unanimidade de votos, ser procedente em parte o lançamento, conforme se vê às fls.95/100, para restabelecer a área de pastagem inicialmente declarada, reconhecendo o GU de 79,9%, porém mantendo a glosa da área de preservação permanente (75,6 ha), do que resultou uma diminuição do imposto suplementar apurado para R\$ 1.768,08, acrescido de multa e de juros. Os principais fundamentos da decisão quanto à exigência remanescente foi a falta de ADA do IBAMA, ou de protocolo de solicitação tempestiva de ADA., e também não foi apresentado laudo técnico.

Ciente da decisão em 24.12.2005 e irredimida, a interessada apresentou o seu recurso voluntário de fls.104/111, protocolado em 23.01.2006 (fls.104), reiterando as razões antes apresentadas na fase de impugnação, ressaltando que a manutenção da glosa da APP por falta de ADA, ou protocolo tempestivo de ADA, não encontra respaldo na jurisprudência do Conselho de Contribuintes, conforme decisão anexadas às fls.108, no sentido de que a exigência em comento é descabida para o ITR/99. Que o ADA não é o único meio probatório de existência da APP, devendo ser aceito o laudo elaborado por engenheiro habilitado, com ART junto ao CREA, e que demonstra a existência de 9,87 ha de APP.

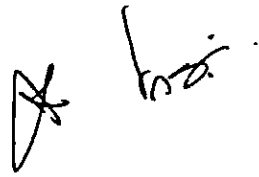
Argumenta, ainda, que embora não tenha declarado na DITR, a recorrente procedeu à averbação de área de reserva legal de 86,89 ha, correspondente a 22,97% da área do imóvel, percentual superior ao comando normativo que estabelece um mínimo de 20% de reserva legal. Pede atenção para o fato de que o Termo de Responsabilidade de preservação de Reserva Legal averbado não exigiu do ora recorrente nenhuma recomposição da área, nem replantio de espécies nativas, o que vem confirmar a existência anterior dessa área inexplorada e ambientalmente preservada.(Não foi juntada a averbação mencionada às fls.145-verso).

Pede que seja considerado o laudo apresentado como prova da existência da APP de 9,87 ha, e da ARL de 86,89 ha, sendo que esta foi até averbada, com o que se justifica um GU de 100%, e assim reformando-se a decisão recorrida.

hazí. R

Foi realizado depósito de valor equivalente a 30% da exigência fiscal em garantia recursal, conforme atestou a autoridade preparadora às fls.157 com base nos documentos de fls.153/156.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized initial 'A' followed by a surname that appears to be 'Lima'.

## Voto Vencido

Conselheiro ZENALDO LOIBMAN, Relator

Trata-se de matéria da competência do Terceiro Conselho de Contribuintes e estão presentes os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário.

Na primeira instância foi restabelecida a área de pastagem inicialmente declarada, de forma que aparentemente a lide remanescente seria apenas sobre a glosa integral de 75,6 ha declarados a título de área de preservação permanente (APP). A decisão recorrida negou provimento apenas porque não foi apresentado ADA do IBAMA, nem mesmo protocolo de pedido tempestivo de ADA.

A recorrente contesta ser o ADA a única possibilidade de provar a existência da APP, que deve e pode ser aceita comprovação por meio de laudo técnico, apoiando-se na jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes. Contudo a recorrente, com base no laudo técnico elaborado por técnico competente, diz que houve equívoco na DITR, e que, ao diferente do que foi declarado, ou seja, 75,6 ha de APP, na sua propriedade foram identificadas uma área de reserva legal (ARL) de 86,89 ha equivalente a 22,97% da área total, e que já estaria averbada junto à matrícula do imóvel, além de uma área de 9,87 ha de APP identificada no laudo de fls.123 e mapa de fls.124 como sendo a área às margens do Córrego Boa Vista.

Observa-se, entretanto, em relação à ARL pretendida que o laudo de fls.123 nada diz a seu respeito, e só no mapa de fls.124 se indica a distribuição dessa área de 22,97 % da área total. Embora a recorrente tenha afirmado que a existência da área de 86,89 ha, a título de reserva legal, poderia ser também comprovada pela averbação, e haja referência a isto no documento de fls.145-verso, aparentemente não foi juntado aos autos o registro da(s) referida(s) averbação(ões) junto à(s) matrícula(s) do(s) imóvel(éis).

Entendo que por tais motivos não está o presente processo suficientemente instruído, e proponho a conversão do presente julgamento em diligência à repartição de origem para que providencie intimação ao interessado para que no prazo a ser concedido, apresente cópia do registro da averbação de nº 1 e 6 na matrícula 1.959, bem como da reserva legal averbada sob o nº 5, na matrícula nº 3.785, referente à Fazenda Boa Vista, conforme descrito na Certidão fornecida pelo 26º Tabelionato de Notas (fls.145-verso), a ser autenticada pela autoridade preparadora.

Esta proposta preliminar do relator de conversão do julgamento em diligência foi submetida ao plenário e resultou rejeitada por maioria de votos, vencidos, além deste relator, os conselheiros Luiz Marcelo Castro e Nilton Luiz Bartoli. A ilustre Presidente da Câmara designou o conselheiro Tarásio Campelo Borges para redigir o voto vencedor quanto a esta preliminar.

Quanto ao mérito, observa-se que a autuação se fez por falta de apresentação de ADA, ou de protocolo tempestivo de ADA, a título de comprovação da área de preservação permanente declarada pelo contribuinte.

Assiste razão ao recorrente quando afirma não ser o ADA a única possibilidade de provar a existência da APP declarada, que deve e pode ser aceita comprovação por meio de

*LOIBMAN*

competente laudo técnico, apoiando-se na jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes.

De fato, conforme venho me posicionado nesta Câmara a longo tempo, entendo que o mero protocolo de ADA junto ao IBAMA não serve como comprovação de nada. Tal documento é de iniciativa do contribuinte e, em termos de informação, é muito inferior à própria declaração de ITR apresentada à SRF. Resta claro que a apresentação de laudo técnico competente representa prova muito mais forte, e aceitável, quanto à existência das áreas de interesse ambiental no imóvel rural em foco.

• Esclareço que ao ficar vencido quanto à realização de diligência para confirmação documental referente à área de reserva legal não declarada previamente, o plenário desta Câmara entendeu que a discussão de mérito deveria se restringir à procedência, ou não, do auto de infração lavrado.

Sendo assim, pelo exposto, a autuação não merece prosperar. Voto, pois, por dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 25 de abril de 2007

  
ZENALDO LOIBMAN – Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Tarásio Campelo Borges, relator designado

Preliminarmente, discordo do eminente conselheiro-relator quanto à diligência proposta, por dois motivos: entendo preclusa a alegada existência de uma área de reserva legal no imóvel objeto do litígio; e, no mérito, a jurisprudência deste colegiado é pacífica quanto à insubsistência de lançamento do ITR decorrente de glosa de área de preservação permanente unicamente motivada em falta de apresentação de Ato Declaratório Ambiental do Ibama.

Com efeito, aos Conselhos de Contribuintes é reservada competência para o julgamento de processos administrativos em segunda instância<sup>1</sup>, 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 [2], e 17 [3], 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 consiste em fato extintivo, caracterizado pela circunstância de que a faculdade

---

<sup>1</sup> PAF, artigo 25: O julgamento do processo compete: [...] (II) em segunda instância, aos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, [...].

<sup>2</sup> 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] [...]

<sup>3</sup> 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]

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. [...] <sup>4</sup>

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 [sic] Taxa Selic em sua peça exordial, incluindo-se em demonstrativo

<sup>4</sup> 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.

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."<sup>5</sup>

O artigo 38 da Lei n.º 9.784/99 [<sup>6</sup>] flexibiliza o rigor do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72 [<sup>7</sup>] e permite que requerimentos probatórios possam ser feitos até a tomada da decisão administrativa.

Nesse mesmo sentido, é o permissivo contido no artigo 63, § 2.º, da Lei n.º 9.784/99 [<sup>8</sup>] 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 n.º 9.784/99 [<sup>9</sup>] prescreve que poderão ser revistos, a qualquer tempo, os processos administrativos de que resultem sanções

- 
- <sup>5</sup> SANTOS, Moacyr Amaral. *Prova judicial no civil e comercial*. São Paulo: Max Lemonad, 1972, v. 4, p. 416.
- <sup>6</sup> 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. § 1.º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão. § 2.º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.
- <sup>7</sup> 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] [...]
- <sup>8</sup> 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. [...] § 2.º O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa.
- <sup>9</sup> 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.<sup>10</sup>

No caso presente, conforme relatado, as razões recursais inovam na matéria fática, amparadas em prova igualmente inovadora: transmutação da área de preservação permanente declarada em área de reserva legal, conforme laudo e mapa, documentos acostados às folhas 123 e 124, respectivamente.

Destarte, no que concerne à alegada existência de uma área de reserva legal no imóvel objeto deste litígio, questão fática exterior à lide porque não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, entendo operada a preclusão temporal<sup>11</sup>, por força do disposto nos já citados artigos 16, inciso III [12], e 17 [13], 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 devem ser conhecidos nos aspectos e limites relacionados ao enfrentamento da matéria litigiosa: glosa da área de preservação permanente.

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 Florestal<sup>14</sup> 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 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 da dita área de preservação permanente para dela afastar a incidência do tributo.

Ao perquirir qual a prova material essencial para o caso da área declarada e objetada, é fácil concluir que o Código Florestal cuida da área de preservação permanente em

<sup>10</sup> NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 78-79.

<sup>11</sup> Ressalva oportuna: preclusão é instituto de natureza processual, sem qualquer repercussão no direito material.

<sup>12</sup> 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] [...]

<sup>13</sup> 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]

<sup>14</sup> Lei 4.771, de 15 de setembro de 1965.

*basil*

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, entendo prescindível o Ato Declaratório Ambiental (ADA) do Ibama para a comprovação da área de preservação permanente; entretanto, reputo imprescindível a prévia declaração por ato do poder público no caso das áreas com quaisquer das finalidades previstas nas alíneas do artigo 3º do Código Florestal.

Nada obstante, 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.

No caso concreto, entendo carecer de fundamento jurídico a glosa da área de preservação permanente declarada, porquanto motivada unicamente na falta de apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) do Ibama.

Com essas considerações, preliminarmente, rejeito a proposta de diligência à repartição de origem e, no mérito, dou provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 25 de abril de 2007.

  
TARÁSIO CAMPELO BORGES - Relator Designado