



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

Processo nº 13971.002451/2002-16
Recurso nº 132.733 Voluntário
Matéria IMPOSTO TERRITORIAL RURAL
Acórdão nº 303-34.620
Sessão de 16 de agosto de 2007
Recorrente ANTÔNIO NASCHIENWENG - ESPÓLIO
Recorrida DRJ-CAMPO GRANDE/MS

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

EXERCÍCIO: 1998

**ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO
INTEMPESTIVA.**

A averbação da área de Reserva Legal, mesmo que intempestiva, tem o condão de comprovar a existência da mesma.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVÍDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da redatora. Vencido o Conselheiro Tarásio Campelo Borges, Relator. Designada para redigir o voto a Conselheira Nanci Gama.

ANÉLISE DAUDT PRIETO

Presidente

NANCI GAMA

Redatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marcie Eder Costa, Luis Marcelo Guerra de Castro e Zenaldo Loibman.

Relatório

Cuida-se de retorno de diligência à repartição de origem nos autos de recurso voluntário contra acórdão unânime da Primeira Turma da DRJ Campo Grande (MS) que julgou procedente o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) relativo ao fato gerador ocorrido no dia 1º de janeiro de 1998, bem como juros de mora equivalentes à taxa Selic e multa proporcional (75%, passível de redução), inerentes ao imóvel denominado Fazenda Jussara, NIRF 1.875.509-7, localizado no município de Apiúna (SC).

Segundo a denúncia fiscal (folhas 41, 42 e 44 a 47), a exigência decorre da glosa da área de utilização limitada declarada e não comprovada mediante a apresentação da matrícula do imóvel com a tempestiva averbação¹ da reserva legal e da majoração do Valor da Terra Nua (VTN) para adequá-lo ao valor calculado no laudo de avaliação² oferecido pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Regularmente encaminhado o auto de infração para o endereço extraído do cadastro do contribuinte já falecido, petição de folhas 54 a 61, subscrita por Helga Naschenweng, então qualificada como viúva e inventariante do espólio de Antônio Naschenweng, é recepcionada como inauguração do contraditório. Do relatório do acórdão recorrido colho a síntese das razões nela expostas:

8.1. Citando as leis que regem a matéria do ITR diz que são isentas as áreas que se enquadram em seus termos.

8.2. Desde 03/08/1989, quando foi elaborado laudo técnico em anexo, foi estabelecida e delimitada a área de 270,0 hectares como reserva legal.

8.3. Nos ITR de 1992 a 1997 essa área foi declarada.

8.4. A averbação é uma obrigação de cunho acessório. Uma obrigação principal não pode ser confundida com uma acessória (cita artigos da Lei nº 7.803/1989 e do Código Tributário Nacional – CTN).

8.5. Cita doutrinas e o Decreto nº 4.382/2002, dizendo que somente a partir dessa data é que passou ser obrigatória a averbação da reserva legal.

8.6. Após outras considerações finaliza pedindo:



¹ Data da averbação da reserva legal glosada (57 ha + 213 ha); 21 de julho de 2000 (folhas 14 e 15-verso).

² Laudo de avaliação elaborado por engenheiro agrônomo, acostado às folhas 20 a 24.

a) O [sic] recebimento e deferimento da impugnação;

b) o cancelamento do auto de infração e;

c) provar o alegado por todos os meios de prova admissíveis à espécie, notadamente a documental em anexo, além das demais provas que se fizerem indispensáveis à demonstração da realidade, inclusive prova oral.

9. Instruíram a impugnação os documentos de fls. 63 a 147, entre eles: cópia do Termo de Compromisso da Inventariante ³, de laudos técnicos, das matrículas do imóvel, de recibos de entregas de declarações do IIR de 1997 a 2002 e de documentos de arrecadação do IIR.

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido estão resumidos no excerto que transcrevo:

.....

13. No mérito, o lançamento foi legal e corretamente efetuado. A glossa parcial da área isenta informada na DIAT/1998 foi em razão de que apenas parcialmente foi comprovada estar legalizada. Não houve averbação da Reserva Legal na matrícula do imóvel no ano base do lançamento.

.....

Ciente do intenso teor do acórdão originário da DRJ Campo Grande (MS), recurso voluntário foi interposto às folhas 161 a 187, também firmado por Helga Naschenweng, nesse momento qualificada apenas como viúva de Antônio Naschenweng. Nessa petição, discorre sobre: (1) apuração da área tributável mediante exclusão das áreas sujeitas a limitação ou restrição de uso em face do interesse ecológico pela cobertura vegetal considerada Mata Atlântica; (2) grau de utilização; (3) inexistência de averbação da área de reserva legal antes da vigência do Decreto 4.382, de 2002; (4) caráter confiscatório da multa aplicada; e (5) impossibilidade de utilização da taxa Selic como juros moratórios.

A autoridade competente anunciou a apresentação de arrolamento de bens, deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou para este Conselho de Contribuintes⁴ os autos posteriormente distribuídos a este conselheiro em único volume, então processado com 192 folhas. Na última delas constava o registro da distribuição mediante sorteio.



³ Termo de compromisso identifica Helga Naschenweng como inventariante do espólio de Antônio Naschenweng, acostado à folha 62.

⁴ Despacho acostado à folha 191.

Na sessão de julgamento de 9 de novembro de 2006, por intermédio da Resolução 303-01.231, a conversão do julgamento do recurso em diligência à repartição de origem foi conduzida pelo voto que transcrevo:

A admissibilidade do recurso voluntário tem como um dos pressupostos o arrolamento de “bens e direitos de valor equivalente a 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida na decisão, limitado o arrolamento, sem prejuízo do seguimento do recurso, ao total do ativo permanente se pessoa jurídica ou ao patrimônio se pessoa física”⁵, “realizado preferencialmente sobre bens imóveis”⁶, facultada ao recorrente a opção por depósito de igual valor.

Por expressa delegação outorgada pelo artigo 33, § 4º, do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, acrescido pela Lei 10.522, de 19 de julho de 2002, o Secretário da Receita Federal editou a IN SRF 264, de 20 de dezembro de 2002, estabelecendo os “procedimentos para o arrolamento de bens e direitos”.

Afora a obrigação do contribuinte, no artigo 4º, *caput* e incisos I a VII [⁷], da norma regulamentadora da operacionalização do arrolamento previsto no artigo 33, § 2º, do Decreto 70.235, de 1972, acrescido pela Lei 10.522, de 2002, está enunciado encargo da autoridade preparadora para dar efetividade ao arrolamento de bens e direitos: no caso de bens imóveis, por exemplo, averbação do fato no cartório do registro imobiliário.

E tem mais, ainda no artigo 4º, desta feita nos §§ 1º e 2º [⁸], consta a determinação para a juntada ao processo administrativo fiscal de cópia da relação de bens e direitos arrolados, quando passível de registro, senão deverá nele permanecer o próprio documento original.

No caso presente, conforme relatado, a autoridade preparadora anunciou no despacho de folha 191 a apresentação de arrolamento de bens para a

⁵ Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, artigo 33, § 2º, acrescido pela Lei 10.522, de 19 de julho de 2002.

⁶ Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, artigo 33, § 3º, acrescido pela Lei 10.522, de 19 de julho de 2002.

⁷ IN SRF 264, de 2002, artigo 4º: A Delegacia da Receita Federal (DRF), a Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária (Derat), a Delegacia Especial de Instituições Financeiras (Deinf), a Inspetoria da Receita Federal ou a Alfândega (AII) do domicílio tributário do sujeito passivo deverá encaminhar, para fins de averbação, a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento (Anexo I), anexa ao Ofício constante do Anexo II, conforme a seguinte especificação: (I) imóveis, ao Cartório do Registro Imobiliário; (II) veículos automotores, ao órgão de trânsito dos Estados e do Distrito Federal; (III) embarcações, à Capitania dos Portos; (IV) aeronaves, ao Departamento de Aviação Civil (DAC); (V) ações, à pessoa jurídica emissora; (VI) quotas ou títulos patrimoniais de Bolsas de Valores, de Bolsas de Mercadorias, de Bolsas de Mercadorias e Futuros, de Entidades de Liquidação e Custódia ou de assemelhadas, à respectiva entidade; (VII) quotas, à Junta Comercial do registro do contrato social da pessoa jurídica ou ao Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas. [...]

⁸ IN SRF 264, de 2002, artigo 4º, parágrafos: § 1º Será anexada ao processo administrativo fiscal a cópia da Relação de Bens e Direitos para Arrolamento. § 2º Na hipótese de bens e direitos não passíveis de registro, a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento (Anexo I) deverá permanecer no processo administrativo fiscal.

garantia da instância recursal, mas não acostou aos autos do processo nenhum outro documento relacionado com o tema.

Isso posto, com o objetivo de enriquecer a instrução dos autos deste processo, voto pela conversão do julgamento do recurso voluntário em diligência à repartição de origem para que a autoridade competente, considerando a hipótese de arrolamento já oferecida:

- a) promova a juntada de fotocópia⁹ da relação de bens e direitos arrolados, se possível de registro; senão o próprio documento original;
- b) emita juízo de valor quanto à suficiência dos bens e direitos arrolados para garantir, no mínimo, 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida na decisão;
- c) informe as providências adotadas quanto à averbação do arrolamento, se for o caso.

A despeito da informação confiada no despacho de folha 191, creio prudente considerar também a possibilidade da inexistência de garantia da instância recursal. Nesse caso, a autoridade preparadora deverá intimar o sujeito passivo a arrolar bens e direitos com esse desiderato, sem olvidar das providências enumeradas nas três alíneas imediatamente antecedentes.

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

Em atendimento à determinação deste colegiado, os autos do processo foram encaminhados à repartição de origem no dia 26 de março de 2007 e devolvidos no mês imediatamente subsequente em face da inconstitucionalidade, declarada no dia 28 de março de 2007, da nova redação do § 2º do artigo 33 do Decreto 70.235, de 1972, introduzida pelo artigo 32 da Medida Provisória 1.699-41, de 1998, convertida na Lei 10.522, de 2002.

⁹ Toda fotocópia deve ter a autenticidade aferida e certificada pelo servidor público que promove a sua juntada aos autos do processo administrativo, salvo aquelas previamente autenticadas por tabelião de notas.

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e devolveu para a segunda instância administrativa¹⁰ os autos posteriormente distribuídos a este conselheiro e submetidos a julgamento em único volume, ora processado com 200 folhas. Na última delas consta o citado despacho.

É o relatório. 

¹⁰ Despacho ancostado à folha 204 determina o encaminhamento dos autos para o Segundo Conselho de Contribuintes que entendeu ser competente o Primeiro Conselho de Contribuintes que discordou dos dois primeiros despachos e promoveu o encaminhamento para este Terceiro Conselho de Contribuintes.

Voto Vencido

Conselheiro TARÁSIO CAMPELO BORGES, Relator

Conheço o recurso voluntário interposto às folhas 161 a 187, porque tempestivo e atendidos os demais pressupostos processuais.

Preliminarmente, cabe destacar que aos Conselhos de Contribuintes é reservada competência para o julgamento de processos administrativos em segunda instância¹¹, consequentemente, 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 [¹²], e 17 [¹³], 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 processual já foi validamente exercida (CPC, art. 473). Em oposição à preclusão *consumativa*, as duas primeiras são também denominadas *impeditivas*.

¹¹ PAF, artigo 25: O julgamento do processo compete: [...] (II) em segunda instância, aos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, [...].

¹² 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] [...]

¹³ 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]

Not. OK

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. [...]¹⁴

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 consequências pela Fazenda nos casos de inovação de prova, mediante juntada aos autos de elementos não submetidos à apreciação da autoridade monocrática. Nessa hipótese, por força do princípio da verdade material, impõe-se o exame dos fatos. Sobretudo, se os documentos alteraram 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 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

¹⁴ 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.

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, precípua mente, 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.”¹⁵

O artigo 38 da Lei nº 9.784/99 [¹⁶] flexibiliza o rigor do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 [¹⁷] e permite que requerimentos probatórios possam ser feitos até a tomada da decisão administrativa.

Nesse mesmo sentido, é o permissivo contido no artigo 63, § 2º, da Lei nº 9.784/99 [¹⁸] que admite a revisão pela Administração do ato ilegal mesmo não tendo sido conhecido o recurso desde que não operada a preclusão administrativa. Ainda nesta linha, o artigo 65, parágrafo único, da Lei nº 9.784/99 [¹⁹] prescreve que poderão ser revistos, a qualquer tempo, os processos administrativos de que resultem sanções quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.²⁰

¹⁵ SANTOS, Moacyr Amaral. **Prova judicial no civil e comercial**. São Paulo: Max Lemonad, 1972, v. 4, p. 416.

¹⁶ Lei 9.784, de 1999, artigo 38: O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo. § 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão § 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

¹⁷ 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] [...]

¹⁸ Lei 9.784, de 1999, artigo 63: O recurso não será conhecido quando interposto: (I) fora do prazo; (II) perante órgão incompetente; (III) por quem não seja legitimado; (IV) após exaurida a esfera administrativa. [...] § 2º O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa.

¹⁹ 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.

²⁰ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 78-79.

No caso presente, conforme relatado, as razões recursais inovam na matéria fática quando reclama apuração da área tributável mediante exclusão das áreas sujeitas a limitação ou restrição de uso em face do interesse ecológico pela cobertura vegetal considerada Mata Atlântica.

Destarte, no que concerne às questões fáticas exteriores à lide porque não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, entendo operada a preclusão temporal²¹, por força do disposto nos já citados artigos 16, inciso III [²²], e 17 [²³], ambos do Decreto 70.235, de 1972.

Por conseguinte, preliminarmente, considero preclusas as questões atinentes à alegada cobertura vegetal considerada Mata Atlântica.

Também não enfcentarei, diretamente, a diminuição do grau de utilização por quanto consequência da glosa da área de utilização limitada, adiante avaliada.

No mérito, o litígio, conforme relatado, é restrito à glosa da área de utilização limitada (reserva legal) declarada, matéria dependente da produção de prova documental.

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 Florestal²⁴ 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 reserva legal para dela afastar a incidência do tributo.

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

²¹ Ressalva oportuna: preclusão é instituto de natureza processual, sem qualquer repercussão no direito material.

²² 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] [...]

²³ 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]

²⁴ Lei 4.771, de 15 de setembro de 1965.

J. B. - 06

A solução, no meu sentir, está contida no Código Florestal, mais precisamente no § 2º do artigo 16, introduzido pela Lei 7.803, de 18 de julho de 1989, ao determinar expressamente: “a reserva legal [...] deverá ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente [...]”²⁵.

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

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

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

Isso porque assim como inexiste propriedade imobiliária²⁶ sem a prévia matrícula no cartório de registro de imóveis, não há que se falar em reserva legal sem a prévia averbação da área à margem daquela matrícula. Essa é a lógica da definição de reserva legal contida do Código Florestal, exposta neste voto.

Muito mais do que preservação do meio ambiente por mera liberalidade do proprietário ou possuidor do imóvel rural, o aspecto teleológico da reserva legal, situação jurídica, é a garantia da preservação inclusive nos casos de transmissão do domínio ou desmembramento do imóvel rural.

Reserva legal é uma espécie do gênero preservação do meio ambiente. Antes da averbação à margem da matrícula pode existir preservação mas não existe a reserva legal. Esta é hipótese de não-incidência do ITR; aquela será excluída da tributação se enquadrada no conceito e atender às restrições de outras das espécies²⁷ enumeradas no inciso II do § 1º do artigo 10 da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

A propósito da carência de regulamentação da Lei 7.803, de 18 de julho de 1989, nada obstante categoricamente determinada no seu artigo 2º, entendo que a vigência da norma jurídica não está necessariamente condicionada à expedição do regulamento pelo poder executivo federal. A averbação da reserva legal é um dos exemplos de aplicação da lei independentemente da existência do decreto regulamentador.

Com respeito ao § 7º do artigo 10 da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, introduzido ao texto legal pela Medida Provisória 1.956-50, de 2000, e convalidado pela

²⁵ A determinação contida no § 2º do artigo 16, do Código Florestal, introduzido pela Lei 7.803, de 1989, foi posteriormente deslocada para o § 8º pela Medida Provisória 2.166-65 e convalidada pela Medida Provisória 2.166-67, ambas de 2001.

²⁶ Propriedade imobiliária no sentido de direito de propriedade. Qualquer outro sentido atribuído à expressão distorce a racionalidade do pensamento exposto.

²⁷ Área de preservação permanente, área de interesse ecológico para a proteção de ecossistemas etc.

Medida Provisória 2.166-67, de 2001, ele deve ser interpretado em consonância com o artigo 144 do CTN, segundo o qual: “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Ora, se o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador, somente influí na apuração do tributo situações fáticas presentes na ocasião ou situações jurídicas definitivamente constituídas naquela data.

Como entendo que a reserva legal é uma situação jurídica, ela só pode ser excluída da área tributável se definitivamente constituída, vale dizer, averbada à margem da matrícula do imóvel rural, na data da ocorrência do fato gerador.

Por conseqüência, interpreto o citado § 7º do artigo 10 da Lei 9.393, de 1996, como dispensa de prévia comprovação das áreas no momento da declaração do tributo²⁸. Todavia, por imposição das regras traçadas no Código Tributário Nacional, para exercer influência na apuração do tributo, não pode haver dispensa de futura comprovação da veracidade dos fatos nem da constituição definitiva das situações jurídicas na data da ocorrência do fato gerador.

Quanto à multa contestada, ela tem natureza penal (multa de ofício), distinta da multa de caráter moratório, e foi aplicada em conformidade com o disposto no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1996, c/c o artigo 14, § 2º, da Lei 9.393, de 1996.

Igualmente impertinente, ao meu juízo, a alegada constitucionalidade do lançamento fundada em suposta extração da capacidade contributiva e na inobservância da vedação ao confisco.

Malgrado posições doutrinárias em sentido contrário, não entendo extensível às penalidades do direito tributário a vedação constitucional ao uso do tributo com efeito de confisco. O tributo é uma “prestaçāo pecuniária compulsória [...] que não constitua sanção de ato ilícito”²⁹ e a penalidade é a sanção de ato ilícito.

A vedação ao confisco por meio da tributação visa coibir os excessos da administração tributária perante o contribuinte. *Mutatis mutandis*, a penalidade tem por fim reprimir os excessos do administrado em face da administração, inclusive com ações eminentemente confiscatórias. As penas de perdimento do veículo³⁰, da mercadoria³¹ e de moeda³² são exemplos desse confisco.

06

²⁸ Lei 9.393, de 1996, artigo 10, § 7º: A declaração [...] não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente[...]. Caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira [...]. (NR).

²⁹ Código Tributário Nacional, artigo 3º.

³⁰ Decreto-lei 37, de 1966, artigo 104.

³¹ Decreto-lei 37, de 1966, artigo 105, com um dos incisos alterado pelo Decreto-lei 1.804, de 1980.

³² Lei nº 9.069, de 1995, artigo 65, *caput* e § 1º, incisos I e II.

Finalmente, a propósito da imposição de juros moratórios equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, nenhum conflito vislumbra entre ela e o disposto no artigo 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, visto que, em conformidade com a própria dicção do § 1º, a taxa de 1% ao mês somente prevalece “se a lei não dispuser de modo diverso”. No caso presente tem primazia o artigo 61, § 3º, c/c o artigo 5º, § 3º, ambos da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabeleceu, exceto para o mês do pagamento, a incidência de juros moratórios equivalentes à taxa Selic.

Com essas considerações, preliminarmente, considero preclusas as questões atinentes à alegada cobertura vegetal considerada Mata Atlântica e, no mérito, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 16 de agosto de 2007


TARÁSIO CAMPEÃO BORGES – Relator



Voto Vencedor

Conselheira NANCY GAMA, Redatora

Preliminarmente, conheço do Recurso Voluntário, eis que atendidos os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

A questão central cinge-se à exigência de crédito tributário decorrente de ITR no valor de R\$ 38.517,36, incluindo multa e juros de mora, referente ao imóvel rural denominado Fazenda Jussara, com área total de 1.350,2 ha, localizado no município de Apiuna - SC.

O auditor fiscal lavrou o auto de infração pelo fato do contribuinte não ter apresentado a averbação tempestiva da área de reserva legal junto à matrícula do imóvel rural, a fim de comprovar a existência da referida área e a sua exclusão da área tributável do imóvel. Ocorre que, o contribuinte, à época do fato gerador, não possuía a referida averbação, razão pela qual foi autuado pela Autoridade Fiscal.

Entretanto, o contribuinte apresentou cópia da matrícula do imóvel, onde constou a averbação do Termo de Responsabilidade de Averbação de Reserva Legal - TRARL, anexando ainda, Laudo Técnico emitido por Engenheiro registrado no CREA, atestando a existência de uma área de reserva legal correspondente a 270 ha.

Com efeito, a averbação da área de reserva legal, mesmo que fora do prazo, tem o condão de comprovar a existência da mesma. A apresentação intempestiva de tais documentos não altera a definição legal da área de reserva legal confida no Código Florestal Brasileiro (Lei 4.775/ 1965) art. 1º, § 2º, III. Neste sentido, tem-se a ementa do acórdão proferido pela Conselheira Relatora Susy Gomes Hoffman, nos autos do processo 10325.001220/2002-11:

Ementa: Área de Reserva Legal. Isenção reconhecida. Comprovação da área de reserva legal pela averbação do Termo de Responsabilidade da Averbação da Reserva Legal.

AYERBAÇÃO TARDIA. Havendo averbação tardia da área definida como reserva legal, torna-se impossível ignorar a situação fática demonstrada e provada nos autos, motivo pelo qual se reconhece o benefício da isenção fiscal, ainda que, retroativamente.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.



Sendo assim, deve-se excluir da área tributável do imóvel a área de utilização limitada correspondente a 270 ha.

Isto posto, VOTO no sentido dar provimento ao presente recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 16 de agosto de 2007



NANCI GAMA - Redatora