



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 10108.000086/2001-15  
**Recurso nº** 331.396 Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-00.617 – 2ª Turma  
**Sessão de** 10 de março de 2010  
**Matéria** ITR  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ANTÔNIO ALBUQUERQUE DOS SANTOS

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

Exercício: 1997

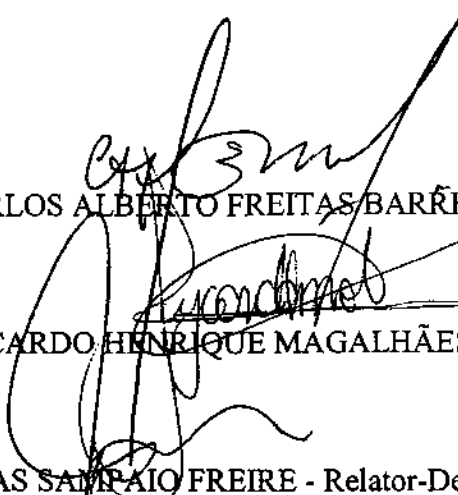
**ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NO REGISTRO DE IMÓVEIS.**

A área de reserva legal somente será considerada como tal, para efeito de exclusão da área tributada e aproveitável do imóvel quando devidamente averbada junto ao Cartório de Registro de Imóveis competente em data anterior à ocorrência do fato gerador do imposto, o que não ocorreu no presente caso.

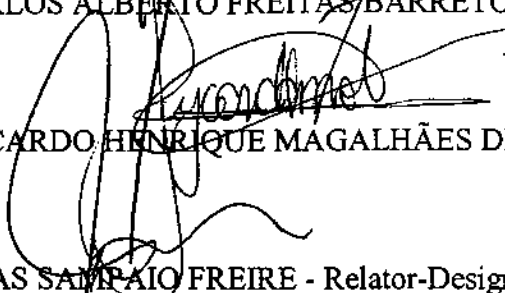
Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

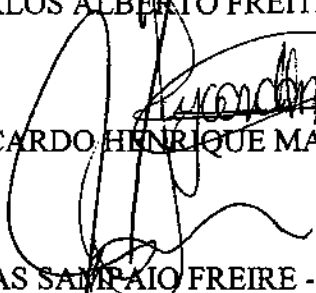
Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para restabelecer a tributação referente à área de Reserva Legal. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator), Gonçalo Bonet Allage, Rogério de Lellis Pinto (suplente convocado) e Moisés Giacomelli Nunes da Silva. A Conselheira Susy Gomes Hoffmann votou pelas conclusões, que apresentará declaração de voto. Designado o Conselheiro Elias Sampaio Freire para redigir o voto vencedor.



CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente



RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA - Relator



ELIAS SAMPAIO FREIRE - Relator-Designado

EDITADO EM: 23 ABR 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Rogério de Lellis Pinto (suplente convocado), Moises Giacomelli Nunes da Silva, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior.

## Relatório

ANTÔNIO ALBUQUERQUE DOS SANTOS, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificado nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 21/03/2001, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, em relação ao exercício de 1997, incidente sobre o imóvel rural denominado "Fazenda Capim Gordura", localizado no município de Corumbá-MS, cadastrado na SRF sob nº 2657594-9, conforme peça inaugural do feito, às fls. 22/29, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao então Terceiro Conselho de Contribuintes contra Decisão da 1ª Turma da DRJ em Campo Grande/MS, Acórdão nº 03.075/2003, às fls. 52/57, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 3ª Câmara, em 21/06/2006, por maioria de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 303-33.279, sintetizados na seguinte ementa:

*"ITR/1997. Auto de Infração lavrado por glosa da área de reserva legal. Tendo sido trazido aos Autos documentos hábeis, revestidos das formalidades legais, como o ADA, mesmo entregue a destempo, e as devidas averbações em cartório efetivadas à margem do registro, que comprovam a isenção informada pelo recorrente, estando as terras totalmente inseridas no pantanal matogrossense, é de se reformar o lançamento como efetivado pela fiscalização, para que seja dado provimento ao Recurso."*

*Recurso voluntário provido."*

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 86/95, com arrimo no artigo 5º, inciso I, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, por entender ter contrariado os preceitos da legislação de regência, especialmente o artigo 10, § 4º, inciso I, da IN SRF nº 43/1997, que disciplinou a Lei nº 9.393/1996, com redação do artigo 1º, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 67/1997, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada a contrariedade à lei argüida.

Sustenta que a Lei nº 4.771/1965 (Código Florestal), na redação dada pela Lei nº 7.803/1989, impõe que a comprovação da existência de área de reserva legal, para fins de não incidência do ITR, depende de prévia averbação tempestiva à margem da matrícula do imóvel, ao contrário do que restou decidido pela Câmara recorrida.

Em defesa de sua pretensão, assevera que a exigência encimada foi expressamente inserida no art. 10, § 4º, inciso I, da IN/SRF/nº 43/1997, (que disciplinou a Lei 9.363/96), com redação do art. 1º, inciso II, da IN/SRF nº 67/1997.

Inferre que a Medida Provisória nº 2.166/2001, a qual dispôs sobre a declaração das áreas na Lei nº 9.393/1996, utilizada como esteio ao Acórdão atacado, em nada alterou a necessidade da averbação tempestiva da reserva legal junto à matrícula do imóvel, eis que, igualmente, contemplou essa exigência, remetendo às disposições do Código Florestal, instituído pela Lei nº 4.771/1965.

Tece comentários a propósito do conceito e finalidade da “Reserva Legal”, traçando histórico da legislação que regulamenta a matéria, notadamente Código Florestal, aprovado pela Lei nº 4.771/1965, bem como Lei nº 7.803/1989, a qual estabeleceu a necessidade da averbação ou registro da reserva legal à margem da inscrição da matrícula do imóvel, concluindo que aludida exigência visa justamente atender o fim precípua da reserva legal, a partir da publicidade dessa situação de fato e de direito.

Contrapõe-se ao entendimento da Câmara recorrida, aduzindo para tanto que Áreas de reserva legal são aquelas definidas pelo citado Código Florestal em seu artigo 16 e que, para serem consideradas como tal não bastam apenas “existir” no mundo fático, mas devem “existir” também no mundo jurídico quando averbadas na matrícula do imóvel, mormente quando referida exigência decorre da legislação de regência, mais precisamente a Lei nº 4.771/65.

Elucida, ainda, para fins de não incidência do ITR, que a averbação da reserva legal junto à matrícula do imóvel, deve ser procedida antes do fato gerador do tributo, somente passando a produzir efeitos a partir de tal providência, não retroagindo, portanto, à fatos geradores ocorridos anteriormente à esse ato, em observância ao disposto no artigo 144 do Código Tributário Nacional, com vistas à assegurar os interesses coletivos relativamente à proteção do meio ambiente.

Assim, inexistindo na hipótese dos autos provas de que a contribuinte procedeu tempestivamente a averbação em comento, impõe-se à manutenção da glosa realizada pela fiscalização.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, a ilustre Presidente da 3ª Câmara do 3º Conselho, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da Fazenda Nacional, sob o argumento de terem sido observados os pressupostos para conhecimento do recurso, uma vez tempestivo e por tratar-se de decisão não unânime, além da existência do pré-questionamento da matéria, conforme Despacho nº 345/2006, às fls. 97/99.

Instado a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, o contribuinte apresentou suas contrarrazões, às fls. 104/105, corroborando as razões de decidir do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA,  
Relator

Com a devida vênia a ilustre então Presidente da 3ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, ousou divergir do despacho que deu seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por não vislumbrar na hipótese vertente requisito regimental amparando a pretensão da recorrente, não merecendo ser conhecida sua peça recursal, como passaremos a demonstrar.

Conforme se depreende da análise do Recurso Especial, pretende a Procuradoria a reforma do Acórdão recorrido, alegando, em síntese, que as razões de decidir ali esposadas contrariaram os preceitos contidos no artigo 10, § 4º, inciso I, da IN SRF nº 43/1997, que disciplinou a Lei nº 9.393/1996, com redação do artigo 1º, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 67/1997.

Por sua vez, em análise preliminar de admissibilidade, a Presidente da Câmara recorrida acolheu o pleito da recorrente, sob o argumento de terem sido observados os pressupostos para conhecimento do recurso, uma vez tempestivo e por tratar-se de decisão não unânime, além da existência do pré-questionamento da matéria.

Observe-se, que não houve um aprofundamento no exame da contrariedade à lei propriamente dita, constando do Despacho que deu seguimento ao Recurso Especial da Procuradoria simplesmente que: ***“2. quanto à contrariedade à lei tributária, o recurso merece acolhimento, haja vista que a decisão foi prolatada por maioria de votos.”***

Ora, nos termos dos artigos 5º, inciso I, e 7º, § 1º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, vigente à época, a decisão tomada por maioria de votos é um dos pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial em comento, não se confundido com a contrariedade à lei e/ou evidência de prova, que deverá (ão) ser comprovada (s) cabalmente, senão vejamos:

**“Art. 5 º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais  
julgar recurso especial interposto contra:**

**I – decisão não unânime de Câmara de Conselho de  
Contribuintes, quando for contrária à lei ou à evidência da  
prova; e**

**II – decisão que der à lei tributária interpretação divergente da  
que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes  
ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.**

[...]

**Art. 7 º O recurso especial deverá ser formalizado em petição  
dirigida ao Presidente da Câmara que houver prolatado a  
decisão recorrida e deverá ser apresentado por Procurador da**

*Fazenda Nacional, no prazo de quinze dias, contando da vista oficial do acórdão, ou pelo sujeito passivo, em igual prazo, contado da data da ciência da decisão.*

§ 1º Na hipótese de que trata o inciso I do art. 5º deste Regimento, o recurso deverá demonstrar, fundamentadamente, a contrariedade à lei ou à evidência da prova e, havendo matérias autônomas, o recurso especial alcançará apenas a parte da decisão não unânime contrária à Fazenda Nacional." (grifamos)

A jurisprudência desta Colenda Corte Administrativa não discrepa desse entendimento, impondo a comprovação cabal da contrariedade à lei e/ou evidência de prova para efeito de conhecimento do Recurso Especial do Procurador, como se extrai dos julgados com as seguintes ementas:

[...]

*CONHECIMENTO DO RECURSO - ACÓRDÃO PROFERIDO POR MAIORIA DE VOTOS.*

Para que seja conhecido o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão não-unânime, deve restar demonstrada a contrariedade à lei ou à evidência de prova. Providência adotada no caso em tela. [...]" (4ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Recurso nº 102-146640 – Acórdão nº CSRF/04-00.958, Sessão de 04/08/2008) (grifamos)

"RECURSOS. ADMISSIBILIDADE. - A falta de demonstração fundamentada da contrariedade à lei ou à evidência da prova rende ensejo ao não conhecimento do recurso. Recurso especial não conhecido." (2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Recurso nº 203-124521 – Acórdão nº CSRF/02-02.291, Sessão de 25/04/2006) (grifamos)

"RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO – Não pode ser conhecido, por falta de objeto, o recurso que não demonstra contrariedade à Lei e, portanto, desatende os pressupostos regimentais de admissibilidade. Recurso Especial Não Conhecido." (1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Recurso nº 102-128213 – Acórdão nº CSRF/01-04.489, Sessão de 14/04/2003) (grifamos)

Na hipótese dos autos, constata-se que, muito embora a recorrente procure demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido utilizando-se dos mais variados argumentos, a bem da verdade discute-se, novamente, o mérito da questão (necessidade de averbação tempestiva da reserva legal junto à matrícula do imóvel antes da ocorrência do fato gerador do tributo, para fins de não incidência do Imposto Territorial Rural), o qual já foi objeto da análise desta Câmara recorrida, suscitando a "contrariedade à lei" com base em preceitos de Instruções Normativas.

Assim, em que pesem as razões lançadas em seu Recurso Especial, argüindo a existência de contrariedade à lei, em momento algum a contribuinte logrou comprovar seu argumento, eis que as Instruções Normativas não se revestem das características e/ou natureza de lei propriamente dita.

Como se verifica, a Fazenda Nacional ao formular seu Recurso Especial utilizou como fundamento à sua empreitada o artigo 5º, inciso I, do Regimento Interno da

Câmara Superior de Recursos Fiscais, sem conquanto demonstrar que a tese sustentada no Acórdão atacado foi contrária à lei ou à evidência da prova, capaz de ensejar a reforma do r. decisório da Câmara recorrida.

Destarte, no que tange às determinações insertas nas Instruções Normativas nºs 43 e 67, de 1997, esteios do entendimento da Fazenda Nacional, não são capazes de oferecer proteção ao seu pleito, porquanto são normas complementares/secundárias, não podendo ser equiparadas/confundidas como “leis” para efeito de conhecimento do presente recurso, sendo defeso, por essa própria natureza, inovar, suplantar e/ou cingir os ditames contidos nas leis regulamentadas. Perfunctória leitura do artigo 100, inciso I, do Código Tributário, fulmina de uma vez por todas a pretensão fiscal, senão vejamos:

*“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; [...]*

Na esteira desse entendimento, cabe invocar os ensinamentos do renomado doutrinador Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, na obra “Comentários ao Código Tributário Nacional”, volume 2, coord. Ives Gandra da Silva Martins, Editora Saraiva, 1998, págs. 40/41, que ao tratar do artigo 100 do Código Tributário Nacional, assim preleciona:

*“Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas. São as instruções ministeriais, as portarias ministeriais e atos expedidos pelos chefes de órgãos ou repartições; as instruções normativas expedidas pelo Secretário da Receita Federal; as circulares e demais atos normativos internos da Administração Pública, que são vinculantes para os agentes públicos, mas não podem criar obrigações para os contribuintes que já não estejam previstas na lei ou no decreto dela decorrente. Também não vinculam o Poder Judiciário, que não está obrigado a acatar a interpretação dada pelas autoridades públicas através de tais atos normativos.”*

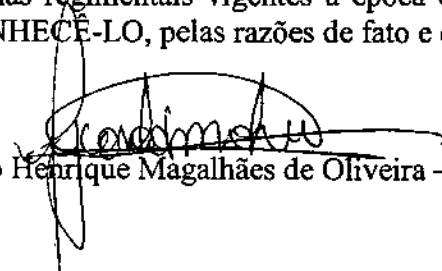
Outro não é o entendimento do eminente jurista Leandro Paulsen, ao comentar o Código Tributário Nacional, adotando posicionamento do Supremo Tribunal Federal, nos seguintes termos:

“Vinculação absoluta dos atos normativos à lei. “... As instruções normativas editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as leis e as medidas provisórias a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência. Se a instrução normativa, editada com fundamento no art. 100, I, do Código Tributário Nacional, vem a positivar em seu texto, em decorrência de má interpretação de lei ou medida provisória,

*uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve manter com estes atos primários, viciar-se-á de ilegalidade...” (STF, Plenário, AGRADI 365/DF, rel. Min. Celso de Mello, nov/1990)” (DIREITO TRIBUTÁRIO – Constituição e Código Tributário Nacional à luz da Doutrina e da Jurisprudência” – 5ª edição, Porto Alegre: Livraria do Advogado:ESMAFE, 2003, pág. 740)*

Dessa forma, escoreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento ao recurso voluntário do contribuinte, na forma decidida pela 3ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Por todo o exposto, estando o Recurso Especial da Procuradoria em dissonância com as normas regimentais vigentes à época de sua protocolização, VOTO NO SENTIDO DE NÃO CONHECÊ-LO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

  
Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator



## Voto Vencedor

Conselheiro ELIAS SAMPAIO FREIRE, Designado

Ouso divergir do ilustre relator no que diz respeito à exigência da averbação da área de reserva legal para fins de isenção do ITR.

A decisão recorrida partiu da premissa de que o Código Florestal ao tratar da averbação da área de reserva legal o fez com finalidade diversa da tributária, ao concluir que a exigência de averbação como pré-condição para o gozo de isenção do ITR não encontra amparo na lei ambiental.

Para o deslinde da questão vale repassar as normas legais regedoras da isenção de ITR incidente sobre a área de reserva legal e, conseqüentemente, do próprio conceito de área de reserva legal.

O art. 10, § 1º, inciso II, que trata da área tributável do imóvel para fins de ITR, exclui da incidência do imposto a áreas de preservação permanente e de reserva legal previstas no Código Florestal Brasileiro, *in verbis*:

*Art. 10.....*

*§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:*

*.....*

*II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:*

*a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;*

Por seu turno, a Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989 (Código Florestal Brasileiro), portanto, à época dos fatos geradores, previa a obrigatoriedade de averbação da área de reserva legal no registro de imóveis competente, nos seguintes termos:

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

*.....*

*§ 2º A reserva legal, assim entendida a área de, no mínimo, 20% (vinte por cento) de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, deverá ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada, a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou de desmembramento da área. (Incluído pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989).*



No meu entender a averbação da área de reserva legal à margem da inscrição de matrícula do imóvel no registro de imóveis competente é condição para que a referida área seja, efetivamente, considerada como área de reserva legal.

Precedente do Supremo Tribunal Federal (Mandado de Segurança nº 22.688/PB) é explícito no sentido de que determinada área somente pode ser considerada como área de reserva legal após a averbação desta situação no registro de imóveis, assim ementado:

**EMENTA:** *Mandado de segurança. Desapropriação de imóvel rural para fins de reforma agrária.*

*Preliminar de perda de objeto da segurança que se rejeita.*

*- No mérito, não fizeram os impetrantes prova da averbação da área de reserva legal anteriormente à vistoria do imóvel, cujo laudo (fls. 71) é de 09.05.96, ao passo que a averbação existente nos autos data de 26.11.96 (fls. 73-verso), posterior inclusive ao Decreto em causa, que é de 06.09.96.(GRIFEI)*

*Mandado de segurança indeferido.*

Por relevante, transcrevo excerto voto vista do Ministro Sepúlveda Pertence proferido no julgado do Mandado de Segurança acima ementado, em que afirma peremptoriamente que sem a averbação determinada pelo §2º do art. 16 da lei nº 4.771/1965 não existe reserva legal:

*A questão, portanto, é saber, a despeito de não averbada se a área correspondente à reserva legal deveria ser excluída da área aproveitável total do imóvel para fins de apuração da sua produtividade (...)*

*A reserva legal não é uma abstração matemática. Há de ser entendida como uma parte determinada do imóvel.*

*Sem que esteja determinada, não é possível saber se o proprietário vem cumprindo as obrigações positivas e negativas que a legislação ambiental lhe impõe.*

*Por outro lado, se sabe onde concretamente se encontra a reserva, se ela não foi medida e demarcada, em caso de divisão ou desmembramento de imóvel o que dos novos proprietários só estaria obrigado a preservar vinte por cento da sua parte.*

*Desse modo, a cada nova divisão ou desmembramento, haveria uma diminuição do tamanho da reserva, proporcional à diminuição do tamanho do imóvel, com o que restaria frustrada a proibição da mudança de sua destinação nos casos de transmissão a qualquer título ou de desmembramento, que a lei florestal prescreve.*

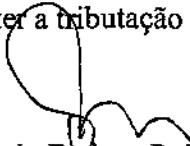
*Estou assim em que, sem a averbação determinada pelo §2º do art. 16 da lei nº 4.771/1965 não existe reserva legal. (GRIFEI)*

Portanto, a averbação no registro de imóveis não se trata tão somente de matéria de prova acerca da configuração da área de reserva legal ou, ainda, de obrigação acessória a ser cumprida pelo contribuinte. pelo contrário, trata-se de ato constitutivo da própria área de reserva legal.



Destarte, a área de reserva legal somente será considerada como tal, para efeito de exclusão da área tributada e aproveitável do imóvel quando devidamente averbada junto ao Cartório de Registro de Imóveis competente em data anterior à ocorrência do fato gerador do imposto, o que não ocorreu no presente caso.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para manter a tributação da área declarada como de reserva legal.



Elias Sampaio Freire - Relator-Designado

## Declaração de Voto

Conselheira SUSY GOMES HOFFMANN

O objetivo desta Declaração de Voto é tão somente de externar o meu entendimento sobre a interpretação do parágrafo 7º. do artigo 10 da Lei 9.393/96.

O referido dispositivo legal possui o seguinte texto:

*"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.*

*§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:*

*I - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:*

- a) construções, instalações e benfeitorias;*
- b) culturas permanentes e temporárias;*
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;*
- d) florestas plantadas;*

*II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:*

- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;*
- b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;*

*[...]*

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)"

Entendo que a inteligência do referido parágrafo 7º, introduzido pela Medida Provisória 2.166-67 de 2001 teve por fim trazer ao Contribuinte do ITR a condição de excluir as áreas referidas (reserva legal e preservação permanente) do cálculo da área tributável para fins de ITR, sem que tenha que fazer qualquer prova pré-constituída. Todavia, entendo, diversamente do Conselheiro Relator, que uma vez instado a trazer tal prova, isto é, a prova da



existência da área de reserva legal e da área de preservação permanente, cabe ao contribuinte, efetivamente, trazê-la.

Portanto, não basta apenas a declaração do contribuinte, posto que no caso de fiscalização, quando o contribuinte é chamado a provar a existência e caracterização ou qualificação da área o ônus desta prova é dele.

Pois bem. Diante destas considerações, passemos a analisar a questão do ônus da prova no processo administrativo.

Segundo Hugo de Brito Machado<sup>1</sup>, pode-se dizer que o ônus da prova é dividido entre as partes, veja-se:

“O desconhecimento da teoria da prova, ou a ideologia autoritária, tem levado alguns a afirmarem que no processo administrativo fiscal o ônus da prova é do contribuinte. Isto não é, nem poderia ser correto em um Estado de Direito democrático. O ônus da prova no processo administrativo fiscal é regulado pelos princípios fundamentais da teoria da prova, expressos, aliás, pelo Código de Processo Civil, cujas normas são aplicáveis ao processo administrativo fiscal.

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil”. (grifo nosso)

Depreende-se da leitura do texto acima transcrito que a alegação de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do crédito tributário deve ser comprovada pelo contribuinte.

Dessa forma, caberia ao contribuinte comprovar as suas alegações, o que no presente caso poderia ter ocorrido por meio de laudo para comprovação da existência da área de reserva legal.

A palavra ônus, do latim *onus*, significa carga, peso, encargo, obrigação. Quando se indaga – a quem cabe o ônus da prova? –, quer se saber, a quem cabe a necessidade de prover os elementos probatórios suficientes para a formação do convencimento do julgador. No processo administrativo fiscal federal tem-se como regra que aquele que alega algum fato é quem deve provar. Nesse sentido, o ônus da prova recai a quem dela se aproveita.

<sup>1</sup> Machado, Hugo de Brito; Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 5. ed., São Paulo: Dialética, 2003, p.273

6

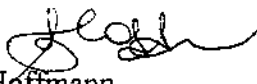
Por outro lado, o meu entendimento é que a prova da existência da área de reserva legal não exige a averbação da existência desta área junto ao Cartório de Registro de Imóveis. Basta um laudo técnico que se refira à época do fato jurídico tributário e que ateste a existência e a extensão da área de reserva legal.

Realmente, e sem maiores delongas jurídicos, pode-se considerar de plano, que a legislação concedeu isenção para a área localizada em Reserva Legal, não podendo recair tributação de ITR. E não poderia ser outro o entendimento, visto que o interesse defendido é o ecológico, pertinente a toda coletividade, que impede a incidência tributária sobre patrimônio de utilidade pública, cujo destino é dado no interesse exclusivo da Administração Pública, não mais do particular.

Desta feita, da questão supracitada para o caso em apreço, tem-se que a área de Reserva Legal limita em muito o direito de propriedade do contribuinte, vez que fora destinado para finalidade específica de proteção integral do Meio Ambiente ecologicamente equilibrado.

Assim, ainda que o contribuinte não tenha averbado a existência de tal área à margem da matrícula do imóvel, ele pode e deve provar a existência de tal área por meio de laudo técnico, pois o que importa para o Direito, sob o meu ponto de vista, é a efetiva proteção ao Meio-Ambiente por meio da preservação da área de reserva legal, e se há prova de que a área está preservada, este fato é o relevante, sendo a averbação da existência da área, ato declaratório da existência e preservação da referida área.

Portanto, a minha declaração de voto é para externar o meu posicionamento de que: a) para provar a existência da área de reserva legal para fins de exclusão desta área para fins de ITR não é condição a averbação da área junto à matrícula do imóvel, podendo tal prova ocorrer por meio de laudo; b) cabe ao contribuinte a realização da prova da existência da área de reserva legal pelos meios de prova admitidos em direito.

  
Susy Gomes Hoffmann