



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

Processo nº 10215.000186/2001-24
Recurso nº 332.298 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.618 – 2ª Turma
Sessão de 10 de março de 2010
Matéria ITR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ANA PAULA CAMPOS BERNARDES

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.

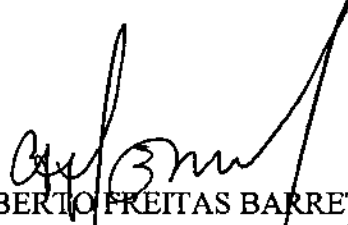
ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ADA. DESNECESSIDADE APRESENTAÇÃO. De conformidade com os dispositivos legais que regulamentam a matéria, vigentes à época da ocorrência do fato gerador, notadamente a Lei nº 9.363/1996, inexistente previsão legal exigindo a apresentação do Ato Declaratório Ambiental - ADA para fruição da isenção do ITR relativamente às áreas de preservação permanente.

NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÕES NORMATIVAS. LIMITAÇÃO LEGAL. Às Instruções Normativas é defeso inovar, suplantar e/ou coarctar os ditames da lei regulamentada, sob pena de malferir o disposto no artigo 100, inciso I, do CTN, mormente tratando-se as IN's de atos secundários e estritamente vinculados à lei decorrente.

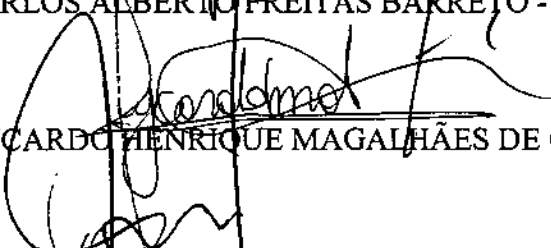
Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial 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. Por unanimidade de votos, manter a decisão recorrida em relação à área de preservação permanente.



CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente



RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA - Relator



ELIAS SAMPAIO FREIRE – Redator-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

ANA PAULA CAMPOS BERNARDES, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 20/03/2001, 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 Desejo", localizado no município de Itaituba-PA, cadastrado na RFB sob o nº 4924046-3, conforme peça inaugural do feito, às fls. 13/16, 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 Recife/PE, Acórdão nº 10.731/2005, às fls. 48/58, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 3ª Câmara, em 16/08/2006, por maioria de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 303-33.446, sintetizados na seguinte ementa:

"ITR. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL. A teor do artigo 10º, § 7º da Lei n.º 9.393/96, modificado pela Medida Provisória 2.166-67/2001, basta a simples declaração do contribuinte para fins de isenção do ITR, respondendo o mesmo pelo pagamento do imposto e consectários legais em caso de falsidade.

Nos termos do artigo 10, inciso II, alínea "a", da Lei n.º 9.393/96, não são tributáveis as áreas de preservação permanente e de reserva legal.

ÁREA DE PASTAGENS. Não comprovada, mediante documentação hábil e que se reporte à data do fato gerador, deve ser mantida a exigência neste aspecto.

MULTA DE OFÍCIO. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS. Devida, nos exatos termos do artigo 14, §2º, da Lei n.º 9.393/96, c/c artigo 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96. JUROS DE MORA – Devidos por significarem, tão somente, remuneração do capital.

RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO."

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 115/130, com arrimo no artigo 5º, inciso II, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, 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 entendimento levado a efeito por outras Câmaras dos Conselhos a respeito da mesma matéria,

conforme se extrai do Acórdão nº 302-36.278, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada a divergência argüida.

Sustenta que o Acórdão encimado, ora adotado como paradigma, diverge do *decisum* guerreado, na medida em que impõe que a comprovação da existência das áreas de reserva legal e de preservação permanente, para fins de não incidência do ITR, depende de prévia averbação tempestiva à margem da matrícula do imóvel e protocolo do requerimento de ato declaratório junto ao IBAMA no prazo legal, respectivamente, ao contrário do que restou decidido pela Câmara recorrida.

Em defesa de sua pretensão, tece comentários a propósito do conceito e finalidade da "Reserva Legal", traçando histórico da legislação que regulamenta a matéria, especialmente 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, notadamente a Lei nº 4.771/65, que deverá ser interpretada literalmente, com arrimo no artigo 111 do Códex Tributário.

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, consoante jurisprudência do STJ transcrita em sua peça recursal

Relativamente à área de Preservação Permanente, defende que para comprovação das referidas áreas, não se pode prescindir do Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado junto ao IBAMA, no prazo estipulado na legislação.

Inferre que a Receita Federal do Brasil já se manifestou por diversas oportunidades a propósito do assunto, firmando o entendimento de que a não incidência de ITR sobre as áreas de preservação permanente está condicionada ao reconhecimento como tal por parte do Poder Público, por intermédio do ADA, devendo existir em cada imóvel informação específica da parte reservada, como estabelecem as normatizações internas da SRF, notadamente 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.

Assim, inexistindo na hipótese dos autos provas de que a contribuinte procedeu tempestivamente a averbação em comento e a protocolização atempada do requerimento do ADA, 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 que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão guerreado divergiu de outras decisões exaradas pelas demais Câmaras dos Conselhos de Contribuintes a propósito das mesmas matérias, quais sejam, necessidade de averbação tempestiva da reserva legal junto à matrícula do imóvel antes da ocorrência do fato gerador e o requerimento atempado do ADA relativamente às áreas de preservação permanente, para fins de não incidência do tributo (ITR), conforme Despacho nº 064/2007, às fls. 139/141.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, a contribuinte apresentou suas contrarrazões, às fls. 149/160, 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

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pela ilustre Presidente da 3ª Câmara do 3º Conselho a divergência suscitada pela Fazenda Nacional, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

Conforme se depreende da análise do Recurso Especial, pretende a recorrente a reforma do Acórdão em vergasta, alegando, em síntese, que as razões de decidir ali esposadas contrariaram outras decisões das demais Câmaras do Terceiro Conselho a respeito da mesma matéria.

A fazer prevalecer sua pretensão, infere que o entendimento consubstanciado no Acórdão nº 302-36.278, ora adotado como paradigma, 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. Igualmente, exige o protocolo atempado do requerimento do Ato Declaratório Ambiental - ADA para fruição da isenção *sub examine*, relativamente às áreas de preservação permanente, ao contrário do que restou decidido pela Câmara recorrida.

Sustenta, ainda, a PFN que ao desconsiderar a exigência da prévia averbação de reserva legal e requerimento tempestivo do ADA para fins da benesse isentiva, a 3ª Câmara do então 3º Conselho de Contribuintes, contrariou as normas insertas no Código Florestal Nacional (Lei nº 4.771/65 e atualizações), bem como as normatizações internas da SRF, notadamente 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.

Como se observa, resumidamente, o cerne da questão posta nos autos é a discussão a propósito da necessidade de averbação tempestiva da reserva legal junto à matrícula do imóvel antes da ocorrência do fato gerador do tributo e, bem assim, a exigência do requerimento do Ato Declaratório Ambiental - ADA, quanto as áreas de preservação permanente, dentro do prazo legal, para fins de não incidência do Imposto Territorial Rural - ITR.

Consoante se infere dos autos, conclui-se que a pretensão da Fazenda Nacional não merece acolhimento, por não espelhar a melhor interpretação a respeito do tema, contrariando a farta e mansa jurisprudência administrativa. Do exame dos elementos que instruem o processo, constata-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude, como passaremos a demonstrar.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito, cumpre trazer à baila a legislação **tributária específica** que regulamenta a matéria, mais precisamente artigo 10, § 1º, inciso II, e parágrafo 7º, da Lei nº 9.393/1996, na redação dada pelo artigo 3º da Medida Provisória nº 2.166/2001, nos seguintes termos:

"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)" (grifamos)

DA ÁREA DE RESERVA LEGAL

Conforme se extrai dos dispositivos legais encimados, a questão remonta a um só ponto, qual seja: a exigência de assentamento nos registros cartorários, de reserva legal em imóvel rural, não é, em si, condição eleita pela Lei para que o proprietário rural goze do direito de isenção do ITR relativo a gleba de terra destinada à proteção ambiental, ao revés do entendimento da recorrente.

Melhor elucidando, a norma concessiva do benefício fiscal em apreço, acima transcrita, sequer fala em necessidade de comprovação por parte do declarante, para fins de afastar a tributação do ITR da parcela destinada à reserva ambiental. Apenas reconhece que a simples declaração do contribuinte, no sentido de que determinada gleba destina-se a proteção, é suficiente para assegurar o direito à isenção, sem prejuízo, é óbvio, de eventual constatação contrária. Trata-se, pois, do conhecido lançamento por homologação, promovido pelo contribuinte sujeito a posterior exame da autoridade fazendária.

Com efeito, a partir do momento em que a norma isentiva não exige sequer a comprovação da existência da reserva legal propriamente dita, não há sentido lógico que sustente a exigência do prévio assentamento no Cartório de Registro de Imóveis – CRI, como condição para exclusão da incidência do ITR. Destarte, não sendo legalmente viável exigir a comprovação da existência da área destinada a proteção ambiental, muito menos poderá condicionar a isenção a prévio assentamento cartorário.

É preciso reconhecer que ao desvincular a isenção em comento, da necessidade de comprovação da existência da área de reserva legal, a legislação de regência prestigia a destinação ambiental a ser dada à gleba destacada da propriedade rural, em clara preterição a procedimentos burocráticos, que apenas frustrariam o objetivo legal maior, consubstanciado no alcance da exploração consciente e adequada do meio rural, preservando-se as condições mínimas para o saudável equilíbrio do meio ambiente.

Sob o enfoque da análise de uma norma concessiva de isenção fiscal, a interpretação conferida pela autoridade lançadora, corroborada pela decisão da douta DRJ e defendida pela PFN, no sentido de condicionar a isenção do ITR a prévio registro em cartório da área de proteção ambiental, criando exigências onde a própria Lei instituidora não as criou, apenas limita o alcance da norma de isenção em apreço, mediante interpretação extensiva de uma condição não legalmente prevista, o que em letras frias significa clara afronta ao artigo 111, I e II do CTN, que exige uma interpretação literal de tais normas.

Não se pode perder de vista ainda o fato de que a isenção, a teor do artigo 176 do CTN, e na esteira da previsão contida no § 6º do artigo 150 da Constituição Federal, decorre da lei que a instituiu, e que especificará, dentre outros aspectos, as condições e os requisitos exigidos para sua concessão, ou seja, a lei instituidora da isenção será específica e trará todos os elementos necessários para o gozo do benefício fiscal que está concedendo.

Ao que nos parece, o texto codificado lança o alerta de que a isenção reporta-se apenas a legislação que a contemplou, estando vinculada aos eventuais requisitos e condições nela expressamente delimitados, marcando sua natureza exclusiva. Tal alerta, vale lembrar, tem dois focos distintos, um direcionado ao sujeito passivo, assegurando-lhe o benefício fiscal se comprovada a observância das condicionantes previstas na legislação que o concedeu, e outro voltado ao sujeito ativo, no sentido de reforça-lhe a certeza de que apenas ao legislador específico é outorgado o direito de condicionar a isenção por ele instituída.

Essa natureza exclusiva da norma que concede a isenção fiscal, é passo fundamental para bem compreendermos que leis diversas, reguladoras de matérias estranhas à isenção propriamente dita, tais como Direito Civil, Penal, Florestal, etc., não podem servir de fundamento legal nem para o seu gozo, assim como para criar obrigação ou condição que

X

frustre o usufruto do seu direito¹. A Lei que concede a isenção, e apenas ela, pode condicionar a sua fruição.

Por essas razões, não merece ressalvas o voto condutor do Acórdão ora guerreado, ao rechaçar o entendimento do Fisco/Fazenda Nacional, escorado no Código Florestal, para se exigir prévio registro da área de reserva ambiental no competente CRI, como condição para isenção do ITR, porquanto tal exigência não se reporta à legislação que instituiu o favor fiscal, mas outra que lhe é entranha.

Somente a título elucidativo, não sendo o prévio assentamento da reserva legal em Cartório, ou ainda a não requisição atempada do ADA, **condição legal** para obtenção do benefício isentivo que ora cuidamos, e na linha do que fora exposto no julgado recorrido, nos parece coerente reconhecer que a ausência de tais elementos apenas confere a auditoria fiscal à possibilidade de presumir a inexistência da parcela de proteção ambiental e assim considerá-la como sendo área passível de aproveitamento, e, portanto, tributável.

Contudo, ainda que a legislação exigisse a comprovação por parte do contribuinte, *ad argumentandum tantum*, o reconhecimento da inexistência de reserva legal decorrente de um raciocínio presuntivo, não torna essa condição absoluta, sendo perfeitamente possível que outros elementos probatórios demonstrem a efetiva destinação de gleba de terra para fins de proteção ambiental. Em outras palavras, a mera inscrição em Cartório ou ainda o requerimento do ADA, não se perfazem nos únicos meios de se comprovar a existência ou não de reserva legal.

Assim, realizado o lançamento de ITR decorrente da glosa de reserva legal, a partir de um enfoque meramente formal, ou seja, pelo não assentamento prévio em cartório ou requisição do ADA, e demonstrada, por outros meios de prova, a existência da destinação de área para fins de proteção ambiental, deverá ser restabelecida a declaração do contribuinte, e lhe ser assegurado o direito de excluir do cálculo do ITR à parte da sua propriedade rural correspondente à reserva legal.

Mais a mais, com esteio no princípio da verdade material, o formalismo não deve sobrepor à verdade real, notadamente quando a lei disciplinadora da isenção assim não estabelece.

DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE

No que concerne às áreas de preservação permanente, onde a recorrente pretende seja reformada a decisão atacada, sustentando que a contribuinte deixou de cumprir o requisito legal para fruição da isenção do ITR, especialmente quanto ao protocolo tempestivo do requerimento do Ato Declaratório Ambiental – ADA, da mesma forma, melhor sorte não está reservada à Procuradoria da Fazenda Nacional.

Destarte, não bastassem as razões de fato e de direito acima delineadas afastando a pretensão fiscal, sobretudo em homenagem à verdade material/real, impende esclarecer que este Egrégio Colegiado já sedimentou o entendimento de que inexistente previsão legal, anteriormente à vigência do Decreto nº 4.382, de 19/09/2002, contemplando a exigência do ADA para efeito de não incidência de ITR sobre as áreas de preservação permanente.

Nesse sentido, aliás, o ilustre Conselheiro Elias Sampaio Freire se manifestou como muita propriedade a respeito do tema, conforme se extrai do voto exarado nos autos do

¹ Misabel Derzi, Comentários de atualização da 11ª Edição da Obra Direito Tributário Brasileiro, do mestre Aliomar Baleeiro, a sua pág. 932.

processo administrativo nº 10140.000907/2001-17, Recurso nº 303-132.801, de onde peço vênha para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

"[...] A questão controvertida posta à apreciação trata-se da obrigatoriedade ou não do Ato Declaratório Ambiental – ADA, nos termos em que dispõem as normas do fisco federal, para fins da não incidência do ITR.

Para se dirimir a controvérsia dos autos, é importante destacar, do Imposto Territorial Rural - ITR, tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, a sistemática relativa à sua apuração e pagamento. Para tanto, ressalto do art. 10 da Lei 9.393/96 os trechos que interessam:

[...]

Da transcrição acima, destaca-se que, quando da apuração do imposto devido, exclui-se da área tributável as áreas de preservação permanente e de reserva legal, além daquelas de interesse ecológico e das imprestáveis para qualquer exploração agrícola, remetendo o dispositivo citado para a Lei 4.771/65 (Código Florestal).

O Código Florestal (Lei nº 4.771/65, na redação da Lei nº 7.803/89) foi extremamente minucioso ao estabelecer os parâmetros específicos para a conceituação das áreas de preservação permanente e as de reserva legal, nos arts. 2º, 3º, 16 e 44, que vão aqui reproduzidos:

[...]

A expedição de atos normativas pela Administração Tributária deve ater-se à observância dos princípios da legalidade e da razoabilidade. Embora o Código Tributário Nacional estabeleça que a obrigação acessória decorre da legislação tributária (art. 113, § 2º), expressão que compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares (atos normativos, decisões dos órgãos de jurisdição administrativa, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades tributárias e convênios), não se deve perder de vista que sobrepaíra sobre todo o sistema o princípio da legalidade.

[...]

Portanto Administração Tributária não pode instituir obrigações acessórias sem que haja pertinência objetiva entre ela e a obrigação tributária principal. Não deve o contribuinte ser onerado com exigências desnecessárias e impertinentes para o pagamento do imposto.

A leitura das normas constantes no Código Florestal evidencia que ali foram expostos de modo minucioso todas as particularidades relativas à caracterização das áreas de preservação permanente e as de reserva legal. Não há pertinência entre o cumprimento da obrigação tributária

principal, no que tange à apuração e o pagamento do imposto, no que diz respeito à exclusão das áreas em tela e a exigência de Ato Declaratório Ambiental.

Entendo que a IN n° 67/97, no quanto comporta à regulamentação do art. 10, § 1º, inc. II, alínea 'a', da Lei n° 9.393/96, desbordou de seus limites, vale dizer, o ato administrativo operou extra-legem.

Com efeito, a exigência de ato declaratório se encontra tão-só nas alíneas 'b' e 'c' do inciso II do § 1º da Lei n° 9.393/96. Nessas hipóteses tal exigência da IN n° 67/97 encontra fundamento na lei, condição necessária para sua validade enquanto ato normativo derivado.

Entretanto, no que diz com a alínea 'a' do inciso II do § 1º da Lei n° 9.393/96, não se vislumbra esse fundamento, até porque essa alínea faz remissão expressa à lei n° 4.771/65 e à Lei n° 7.803/89, que definem quais sejam as áreas de preservação permanente e de reserva legal. Diferentemente, quando o legislador entendeu necessária a declaração para a determinação de áreas de interesse ecológico e comprovadamente imprestáveis, o fez de maneira expressa.

Portanto, a irrisignação da Fazenda Nacional, neste ponto, não merece prosperar. Inclusive, porque o r. acórdão se mostra em sintonia com a jurisprudência da CSRF que firmou entendimento de que a comprovação da área de Preservação Permanente não depende, exclusivamente, da apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA).

[...]” (grifamos)

Por derradeiro, no que tange às determinações inseridas nas Instruções Normativas n°s 43 e 67, de 1997, esteios do entendimento da Fazenda Nacional, uma vez demonstrado que a legislação tributária específica não condiciona a isenção em comento à averbação tempestiva da reserva legal junto à matrícula do imóvel antes da ocorrência do fato gerador do tributo e a protocolização atempada do ADA, não podem aludidas normas complementares/secundárias, por sua 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

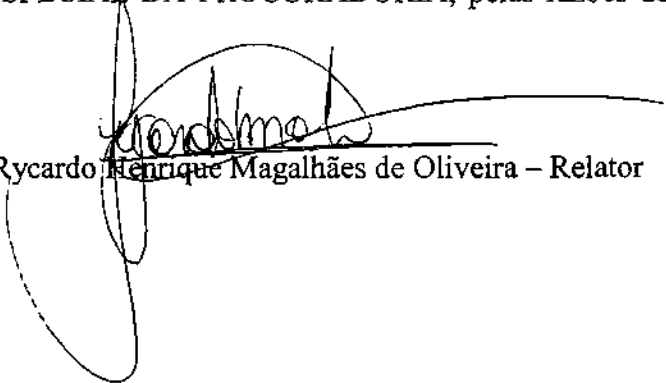
Pública, que são vinculantes para os agentes públicos, mas não podem criar obrigações para os contribuintes que já não estejam previstas na lei ou no decreto dela decorrente. Também não vinculam o Poder Judiciário, que não está obrigado a acatar a interpretação dada pelas autoridades públicas através 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 parcial ao recurso voluntário da 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 Acórdão guerreado em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA, 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)

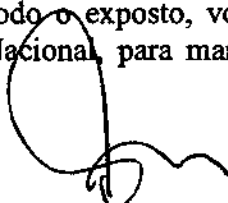
Portanto, a averbação no registro de imóveis não se trata tão somente de matéria de prova acerca da configuração da área de reserva legal ou, ainda, de obrigação



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 parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, para manter a tributação da área declarada como de reserva legal.



Elias Sampaio Freire – Redator-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 Machado², 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.

² Machado, Hugo de Brito; Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 5. ed., São Paulo: Dialética, 2003, p.273



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