



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

Processo nº 11020.005384/2002-13
Recurso nº 333.765 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-00.547 – 2ª Turma
Sessão de 10 de março de 2010
Matéria ITR
Recorrente PETROPAR RIOGRANDENSE LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 1999

ITR - ILEGALIDADE QUANTO À EXIGÊNCIA DO ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL - ADA.

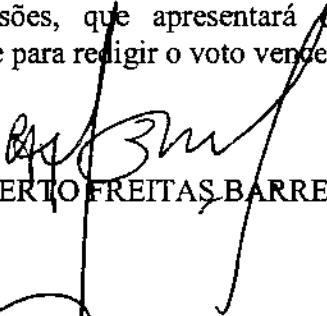
De acordo com o Enunciado de Súmula CARF nº 41 “*A não apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) emitido pelo IBAMA, ou órgão conveniado, não pode motivar o lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos até o exercício de 2000*”. Tal posicionamento deve ser observado por este julgador, conforme determina o artigo 72, § 4º, combinado com o artigo 45, inciso VI, ambos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial para excluir da tributação a tributação a área de preservação permanente e, por maioria de votos, manter a decisão recorrida em relação à área de Reserva Legal. Vencidos os Conselheiros Gonçalo Bonet Allage (Relator), Rogério de Lellis Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. 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


GONÇALO BONET ALLAGE - 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

Em face de Petropar Riograndense Ltda., CNPJ nº 92.691.120/0001-09, foi lavrado o auto de infração de fls. 02-08, para a exigência de imposto sobre a propriedade territorial rural, exercício 1998, em razão da glosa de áreas declaradas como sendo de preservação permanente, relativamente ao imóvel denominado Fazenda Violeta, situado no município de São Francisco de Paula (RS).

A área de preservação permanente foi reduzida de 810,0 ha para 270,7 ha.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande (MS) considerou o lançamento procedente (fls. 88-97).

Apreciando o recurso voluntário interposto pela contribuinte, a Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes proferiu o acórdão nº 302-38.819, que se encontra às fls. 251-262, cuja ementa é a seguinte:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 1998

Ementa: ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE

Para que as Áreas de Preservação Permanente estejam isentas do ITR, é preciso que as mesmas estejam perfeitamente identificadas por documentos idôneos, ou que assim sejam declaradas pelo IBAMA ou por órgão público competente.

Em outras palavras, quanto às áreas de preservação permanente, por estarem legalmente estabelecidas, sua comprovação depende de instrumentos hábeis para tal, entre os quais citam-se “memorial descritivo”, “plantas aerofotogramétricas”, “laudo técnico” adequado e competente, e, inclusive, o Ato Declaratório Ambiental emitido pelo IBAMA.

ÁREAS DE RESERVA LEGAL E DE INTERESSE ECOLÓGICO.
A área de reserva legal somente será considerada para efeito de exclusão da área tributada e aproveitável do imóvel rural quando devidamente averbada à margem da inscrição de matrícula do referido imóvel, junto ao Registro de Imóveis competente, em data anterior à da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos da legislação pertinente.

Quanto às áreas de interesse ecológico, as mesmas assim devem ser declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, em obediência ao art. 10, da Lei nº 9.393, de 1996.

ÁREAS DE PROTEÇÃO AMBIENTAL – APA

Para efeito de isenção do ITR, não serão aceitas como de preservação permanente ou de interesse ecológico as áreas

declaradas em caráter geral, por região local ou nacional, como situadas em APA. Sua comprovação deve ser feita por ato de órgão ligado à proteção ambiental, federal ou estadual, em caráter específico para o imóvel rural objeto da tributação.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

A decisão recorrida, pelo voto de qualidade negou provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Luciano Lopes de Almeida Moraes (Relator), Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, Marcelo Ribeiro Nogueira e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, que deram provimento, sendo Redatora Designada a Conselheira Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto.

Intimada do acórdão em 31/10/2007 (fls. 271), a contribuinte, devidamente representado, interpôs recurso especial de divergência às fls. 272-286, acompanhado dos documentos de fls. 287-344, cujas razões podem ser assim sintetizadas:

- a) O artigo 10 da Lei nº 9.393/96 é taxativo ao dispor que a área tributável do imóvel é representada pela área total, menos as áreas de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771/65;
- b) A necessidade de averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel, prevista no artigo 16, § 2º, da Lei nº 4.771/65, tem por finalidade conferir publicidade a esse ônus que recai sobre o imóvel;
- c) O ato de averbação não tem efeito constitutivo da reserva legal;
- d) Quanto ao ADA, deve-se destacar que ele só foi criado pela Lei nº 10.165/2000;
- e) No Estado do Rio Grande do Sul as áreas de Mata Atlântica são consideradas de preservação permanente;
- f) A decisão recorrida contraria o entendimento firmado nos acórdãos nºs CSRF/03-04.846, CSRF/03-05.017 e 303-32.492, segundo os quais não é necessária a averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel para fins de exclusão da área tributável pelo ITR, além do que a exigência do ADA carece de respaldo legal.

Admitido o recurso por intermédio do Despacho nº 302-236 (fls. 349-352), a Fazenda Nacional foi intimada e apresentou contra-razões às fls. 355-374, onde defendeu, fundamentalmente, a necessidade de manutenção do acórdão recorrido.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro GONÇALO BONET ALLAGE, Relator

O Recurso Especial da contribuinte cumpre os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Reitero que o acórdão proferido pela Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo.

Segundo a recorrente, a legislação tributária não exige a averbação à margem da matrícula do imóvel da área de reserva legal, em momento anterior à ocorrência do fato gerador, como condição para a exclusão da base de cálculo do ITR de tal área, além do que a exigência do ADA, para fatos ocorridos no exercício 1998, carece de respaldo legal.

Eis as matérias em litígio.

Pois bem, o artigo 10 da Lei nº 9.393/96 tem a seguinte redação:

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;*

(...)

§ 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)"

Portanto, de acordo com tal regra, a área de reserva legal (assim entendida como aquela localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, excetuada a de preservação permanente, necessária ao uso sustentável dos recursos naturais, à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas), juntamente com a área de preservação permanente, prevista no Código Florestal (Lei nº 4.771/65), está excluída da base de cálculo do ITR.

E será que para a fruição de tal benefício se faz necessária a averbação da referida área no Cartório de Registro de Imóveis, conforme defende a recorrente?

Penso que não, pelos motivos a seguir expostos.

Inicialmente, a norma acima transcrita não faz nenhum condicionamento ao gozo da isenção.

Ademais, nos termos do § 7º, do artigo 10, da Lei nº 9.393/96, que é regra interpretativa e, como tal, aplica-se a fatos pretéritos, não há obrigatoriedade de prévia comprovação da declaração prestada pelo contribuinte.

Sendo assim, entendo que inexistente, com maior razão, o dever de averbação de tais áreas.

A necessidade de averbação, prevista no Código Florestal, tem por finalidade a segurança da existência das áreas na hipótese de transmissão a qualquer título, não estando relacionada com a isenção do ITR estabelecida no artigo 10, § 1º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.393/96.

Infração a previsões do Código Florestal não tem o condão de extinguir o direito à isenção do ITR, podendo e devendo gerar sanções no âmbito do direito ambiental.

Segundo asseverou o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, no julgamento do Recurso Especial nº 301-130.340, no âmbito desta 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, com o que concordo inteiramente:

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 reforçar-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 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.

Sob minha ótica, a isenção em apreço não está condicionada à averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel, a qual possui tão-somente o condão de declarar uma situação jurídica já existente, não possuindo caráter constitutivo.

Quanto ao caráter meramente declaratório (e não constitutivo) da averbação, trago à colação ementa de recente precedente do Egrégio Tribunal Regional Federal – TRF da 4ª Região, segundo a qual:

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ISENÇÃO. ART. 5º, DA LEI N. 5.868/72. PROVA PERICIAL. AGRAVO RETIDO.

1. A averbação das áreas de preservação permanente e de reserva legal nas matrículas de imóveis rurais é ato meramente declaratório, não sendo sua ausência empecilho ao gozo da isenção de ITR prevista na Lei nº 4.771/65.

2. Declarada a nulidade da sentença, para possibilitar a realização da prova pericial postulada e a conseqüente comprovação da presença de áreas de preservação ambiental em suas propriedades rurais.

(TRF 4ª Região, Segunda Turma, AC nº 2002.70.03.014680-9/PR, Relatora Desembargadora Federal Vânia Hack de Almeida, D.E. de 03/06/2009)

(Grifei)

Em sentido semelhante, também decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça – STJ:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. ITR. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL. ISENÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. LEI N.º 9.393/96.

1. A área de reserva legal é isenta do ITR, consoante o disposto no art. 10, § 1º, II, "a", da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

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

2. O ITR é tributo sujeito à homologação, por isso o § 7º, do art. 10, daquele diploma normativo dispõe que:

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.

§ 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)

3. A isenção não pode ser conjurada por força de interpretação ou integração analógica, máxime quando a lei tributária especial reafirmou o benefício através da Lei nº 11.428/2006, reiterando a exclusão da área de reserva legal de incidência da exação (art. 10, II, "a" e IV, "b"), verbis:

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.

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;

V - área aproveitável, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas:

a) ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias;

b) de que tratam as alíneas do inciso II deste parágrafo;

4. A imposição fiscal obedece ao princípio da legalidade estrita, impondo ao julgador na apreciação da lide ater-se aos critérios estabelecidos em lei.

5. Consectariamente, decidiu com acerto o acórdão a quo ao firmar entendimento no sentido de que "A falta de averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel, ou a averbação feita após a data de ocorrência do fato gerador, não é, por si só, fato impeditivo ao aproveitamento da isenção de tal área na apuração do valor do ITR, ante a proteção legal estabelecida pelo artigo 16 da Lei nº 4.771/1965. Reconhece-se o direito à subtração do limite mínimo de 20% da área do imóvel, estabelecido pelo artigo 16 da Lei nº

4.771/1965, relativo à área de reserva legal, porquanto, mesmo antes da respectiva averbação, que não é fato constitutivo, mas meramente declaratório, já havia a proteção legal sobre tal área".

6. Os embargos de declaração que enfrentam explicitamente a questão embargada não ensejam recurso especial pela violação do artigo 535, II, do CPC.

7. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

8. Recurso especial a que se nega provimento.

(STJ, Primeira Turma, REsp nº 1.060.886/PR, Relator Ministro Luiz Fux, DJE de 18/12/2009)

(Grifei)

Com estas considerações, concluo que não pode prosperar a decisão recorrida, na medida em que inexistente necessidade de averbação na matrícula do imóvel da área de reserva legal para fins de sua exclusão da base de cálculo do ITR.

Quanto ao ADA, muito se poderia escrever sobre a ausência de amparo legal para sua exigência em momento anterior à alteração promovida no artigo 17-O da Lei nº 6.938/81 pela Lei nº 10.165, de 27/12/2000.

Até então, apenas Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal veiculavam tal obrigação (IN/SRF nº 43/97, com redação dada pela IN/SRF nº 67/97).

No entanto, atualmente, no âmbito do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF a matéria não comporta maiores digressões.

Isso porque no mês de dezembro de 2009, este Tribunal Administrativo aprovou diversas Súmulas e consolidou aquelas aplicáveis no âmbito do extinto e Egrégio Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, sendo que o Enunciado CARF nº 41 tem o seguinte conteúdo: “A não apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) emitido pelo IBAMA, ou órgão conveniado, não pode motivar o lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos até o exercício de 2000”.

No caso, cumpre reiterar, a exigência envolve o exercício 1998.

Por força do que dispõe o artigo 72, § 4º, combinado com o artigo 45, inciso VI, ambos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tal enunciado é de adoção obrigatória por este julgador.

Nessa ordem de juízos, devo concluir que a decisão recorrida merece ser reformada.



Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pela contribuinte, pois o lançamento é insubsistente.



Gonçalo Bonet Allage – 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:

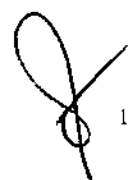
a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

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)

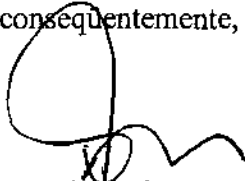
Portanto, a averbação no registro de imóveis não se trata tão somente de matéria de prova acerca da configuração da área de reserva legal ou, ainda, de obrigação



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 do contribuinte, para excluir da tributação a tributação a área de preservação permanente mantendo, consequentemente, 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.

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

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.

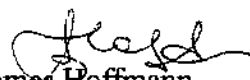
Por outro lado, o meu entendimento é que a prova da existência da área de reserva legal não exige a averbação da existência desta área junto ao Cartório de Registro de Imóveis. Basta um laudo técnico que se refira à época do fato jurídico tributário e que ateste a existência e a extensão da área de reserva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