



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

Processo nº 13629.001004/2005-92
Recurso nº 336.176 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-00.594 – 2ª Turma
Sessão de 10 de março de 2010
Matéria ITR
Recorrente CELULOSE NIPO-BRASILEIRA S.A. - CENIBRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

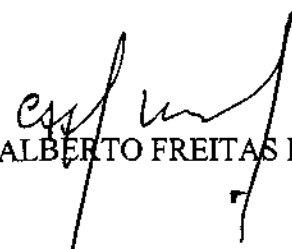
Exercício: 2001

ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NO REGISTRO DE IMÓVEIS.

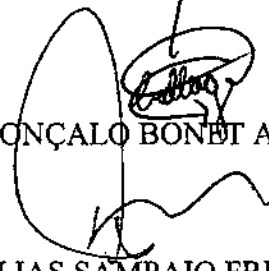
A área de reserva legal somente será considerada como tal, para efeito de exclusão da área tributada e aproveitável do imóvel quando devidamente averbada junto ao Cartório de Registro de Imóveis competente em data anterior à ocorrência do fato gerador do imposto, o que não ocorreu no presente caso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. 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 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 Celulose Nipo-Brasileira S.A. – Cenibra, CNPJ nº 42.278.796/0001-99, foi lavrado o auto de infração de fls. 01-07, para a exigência de imposto sobre a propriedade territorial rural, exercício 2001, em razão da glosa de área declarada como sendo de utilização limitada, relativamente ao imóvel denominado Horto Florestal São José das Mandiocas, situado no município de Itabira (MG).

A área de utilização limitada foi reduzida de 519,0 para 0,0 ha.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília (DF) considerou o lançamento procedente (fls. 63-67).

Apreciando o recurso voluntário interposto pela contribuinte, a Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes proferiu o acórdão nº 302-39.061, que se encontra às fls. 117-124, cuja ementa é a seguinte:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 2001

Ementa: ITR – ÁREA DE RESERVA LEGAL. ISENÇÃO.

A área de reserva legal, para fins de exclusão da tributação do ITR, deve estar averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no Cartório de Registro de Imóveis competente, à época do respectivo fato gerador, nos termos da legislação de regência.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

A decisão recorrida, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Luciano Lopes de Almeida Moraes (Relator) Marcelo Ribeiro Nogueira e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, sendo Redator Designado o Conselheiro Corinto Oliveira Machado.

Intimada do acórdão em 09/01/2008 (fls. 130-v), a contribuinte, devidamente representada, interpôs recurso especial de divergência às fls. 132-148, acompanhado dos documentos de fls. 149-192, cujas razões podem ser assim sintetizadas:

- a) Segundo o acórdão recorrido, é necessária a comprovação da averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel, à época do fato gerador, para fins de reconhecimento da sua exclusão da base de cálculo do ITR;
- b) Tal decisão contraria o entendimento firmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no acórdão CSRF/03-05.167 e pela 3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes no acórdão nº 303-33.404, 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;

- c) O Código Florestal instituiu a área de reserva legal como mecanismo de proteção das florestas e demais recursos naturais, sendo que, para o imóvel em questão, nos termos do seu artigo 16, tal área corresponde a 20%;
- d) Para efeitos ambientais, esta legislação exige que a localização específica da reserva legal dentro da propriedade seja submetida ao órgão ambiental competente, para, posteriormente, ser efetivada a averbação à margem da matrícula do imóvel;
- e) Para fins tributários, é totalmente irrelevante a aferição da parcela específica do imóvel destinada à reserva legal, vez que, por força de lei (Código Florestal), tal reserva é obrigatória e deve corresponder a, pelo menos, 20% da área total dos imóveis tais como o da recorrente;
- f) Considerando que o imóvel possui 5.570,10 hectares de área total, conclui-se que, inevitavelmente, ao menos 1.114,02 hectares, correspondentes a 20% da área total do imóvel, são destinados a reserva legal e, portanto, devem ser considerados na apuração da área tributável pelo ITR, independentemente de averbação;
- g) Ainda que se entenda que a averbação da área de reserva legal é imprescindível para fins de sua exclusão da área tributável pelo ITR, a partir da promulgação da Medida Provisória n° 2.166/67, em 24/08/2001, não existe mais dúvida de que tal exigência revela-se ilegal, pois foi incluído o § 7º no artigo 10 da Lei n° 9.393/96, o qual determina expressamente que não é necessária a prévia comprovação da existência da área de reserva legal para fins de sua exclusão da área tributável do imóvel;
- h) Considerando que a lei não exige a averbação da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel para fins de redução da área tributável pelo ITR, deve ser dado provimento ao recurso, cancelando-se a exigência fiscal;
- i) Restou devidamente comprovada a averbação de uma área de reserva legal de 280,9 hectares na matrícula do imóvel que está sendo juntada aos autos;
- j) Dessa forma, em atendimento ao princípio da verdade material, deve ser reconhecida, quando menos, a área de reserva legal devidamente averbada na matrícula do imóvel de 280,9 ha.

Admitido o recurso por intermédio do Despacho n° 302-333 (fls. 199-202), a Fazenda Nacional foi intimada e apresentou contra-razões às fls. 205-216, 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, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário apresentado pela autuada.

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.

Eis a matéria 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.

No caso, o contribuinte declarou como sendo de reserva legal a área de 519,0 ha.

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 inexiste, 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.

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

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.

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 n.º 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)

Nessa ordem de juízos, entendo que a decisão recorrida merece ser reformada, pois a exclusão da base de cálculo do ITR da área de utilização limitada independe de averbação à margem da matrícula do imóvel.²

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da contribuinte, considerando insubsistente o auto de infração.


Gonçalo Bonet Allage – Relator

² Não obstante, devo destacar que a pretensa comprovação de averbação de área de reserva legal de 280,9 hectares, suscitada pela empresa em sede de recurso especial, com documentos juntados a ele, não pode ser apreciada neste momento, por força do que dispunham o artigo 7º, inciso II e o artigo 15, § 2º, ambos do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, os quais se aplicam ao caso.

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 regeadoras 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:

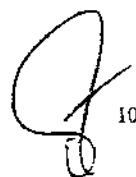
a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

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.

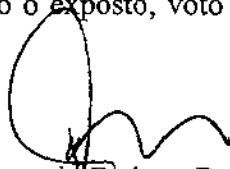
Estou assim em que, sem a averbação determinada pelo §2º do art. 16 da lei nº 4.771/1965 não existe reserva legal. (GRIFEI)

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 negar provimento parcial ao recurso especial do contribuinte.



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 Machado³, 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.

³ Machado, Hugo de Brito; Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 5. ed., São Paulo: Dialética, 2003, p.273

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