



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10073.720474/2013-02
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-008.549 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 30 de janeiro de 2020
Recorrente LIGHT SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2010

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA ENTRE OS JULGADOS. NÃO CONHECIMENTO.

As ausências de similitude fático-jurídica e de interpretação divergente entre os julgados impedem o conhecimento do recurso especial.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. LIMITES.

Incabível a ampliação do escopo do Recurso Especial fixado pelo próprio Recorrente, para que a Câmara Superior de Recursos Fiscais examine matéria cuja divergência jurisprudencial não foi suscitada no apelo, além de envolver a valoração de provas.

ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO. POSSIBILIDADE.

O sujeito passivo, intimado em eventual processo fiscalizatório, deve demonstrar a existência das áreas não passíveis de tributação, inclusive a área de preservação permanente, sob pena de glosa e lançamento suplementar do ITR.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à matéria “ônus da prova da Área de Preservação Permanente (APP)”, vencida a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que conheceu integralmente do recurso. No mérito, na parte conhecida, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por maioria de votos, em não conhecer da matéria “critério de comprovação da Área de Preservação Permanente (APP)”, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator) e Ana Cláudia Borges de Oliveira (suplente convocada), que conheceram da matéria. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Redatora Designada

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Ana Cláudia Borges de Oliveira (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Ana Paula Fernandes, substituída pela conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo, em face do acórdão 2401-004.842 (efls.374/386) e que foi totalmente admitido pela Presidência da 4ª Câmara da 2ª Seção, para que sejam rediscutidas as seguintes matérias: a) ônus de provar a APP; e b) imunidade tributária. Segue a ementa da decisão, nos pontos que interessam:

APP. ISENÇÃO. ADA. OBRIGATORIEDADE.

A isenção do ITR só pode ser concedida mediante a apresentação de ADA tempestivo ou de diploma legal que declare a área como de preservação permanente emitida pelo IBAMA ou por órgão ambiental estadual.

NULIDADE. CAPITULAÇÃO LEGAL DO FATO. AFASTADA.

Estando devidamente configurado o fato que causou o lançamento tributário, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Caso dos autos.

RESERVATÓRIO DE USINAS HIDROELÉTRICAS. ÁREA ALAGADA. NÃO INCIDÊNCIA.

O ITR não incide sobre áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidroelétricas. (Súmula CARF nº 45)

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso. No mérito, por maioria, dar provimento parcial ao recurso para restabelecer o valor da terra nua e afastar a tributação sobre a área alagada. Vencidos o relator e as conselheiras Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez.

Neste tocante, em seu recurso especial, o sujeito passivo basicamente afirma que:

Primeira matéria

- conforme paradigmas 03-04.710 e 302-38.976, para fins de isenção do ITR em relação à Área de Preservação Permanente (APP), basta a simples declaração do contribuinte, que responderá pelo imposto e consectários legais em caso de declaração falsa, sendo da autoridade fiscal o ônus de comprovar que a área declarada como isenta não ostenta essa condição e, por isso, está sujeita à tributação;

- ao contrário do que entendeu o acórdão recorrido, a recorrente não se furtou a apresentar provas, tendo se desincumbido do seu ônus probatório, apresentando prova documental por si só suficiente para o reconhecimento da improcedência do lançamento;

- o acórdão recorrido desconsiderou o Laudo Técnico acompanhado da ART, que atesta que parte significativa do imóvel tributado está em Unidades de Conservação;

Segunda matéria

- conforme paradigma 2202-002.086, os bens são de propriedade da União, nos termos do art. 20, VIII, da Constituição Federal/88, e o concessionário, por ter apenas a posse precária do terreno, não é contribuinte do ITR.

Foi dado seguimento ao recurso em relação a ambas as matérias e a todos os paradigmas indicados.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, nas quais pugna pelo não conhecimento do recurso em relação à primeira matéria, ou pelo seu desprovimento, e pelo desprovimento do recurso em relação à segunda matéria.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF), mas foi demonstrada a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento) apenas em relação à primeira matéria.

Com efeito, e ao contrário do que alega a Fazenda Nacional sobre a primeira matéria, o julgado recorrido entendeu que o ônus da prova para obter a isenção das áreas de preservação permanente é do contribuinte, e não do Fisco, ao passo que os paradigmas decidiram que bastaria a simples declaração do sujeito passivo. E mais, o paradigma 302-38.976 é relativo ao exercício 2001, quando já estava em vigor a atual redação do art. 17-O da Lei 6938/81, que, em tese, teria estabelecido a obrigatoriedade do Ato Declaratório Ambiental para efeito de exclusão da Área de Preservação Permanente. Aí residem, na minha ótica, as diferenças de interpretação, mesmo em se tratando de casos similares, senão idênticos.

No tocante à segunda matéria, entendo que os casos analisados pelos acórdãos recorrido e paradigma têm diferenças substanciais e que nem mesmo se pode cogitar de divergência na aplicação da legislação tributária. Explico:

O fato jurídico controvertido do acórdão paradigma era a não incidência do ITR sobre as áreas alagadas, as quais, nos termos da Súmula CARF 45, não sofrem a incidência do imposto. Isso fica muito claro logo no início do voto condutor do acórdão ("*o deslinde do feito passa pela análise da incidência do ITR sobre as áreas alagadas*"), que, na minha ótica, delimita a controvérsia travada nos autos. O relatório do acórdão paradigma ainda deixa claro que, na impugnação e no recurso, o sujeito passivo lá autuado discutia a não incidência fiscal sobre as áreas alagadas, que integravam a Usina Hidrelétrica de Jaguará. Não é por outra razão que o voto condutor do acórdão paradigma se encerra com a seguinte afirmação - com destaques:

Enfim, a recorrente não é proprietária, detentora da posse (com *animus domini*) ou do domínio útil do imóvel submerso.

Do relatório do acórdão 2202-002.086, ainda podem ser extraídos os seguintes trechos, que evidenciam a delimitação da matéria lá discutida, exclusivamente atinente a áreas submersas:

4 Acórdão de Impugnação

a) a propriedade é referente à Usina Hidrelétrica de Jaguará, na divisa entre os Estados de São Paulo e Minas Gerais. Tal área é de propriedade da União, e é utilizada pela recorrente em regime de concessão para a prestação de serviço público, a saber: geração de energia elétrica;

[...]

b) [...] Ou seja, todas as áreas alagadas da propriedade são de propriedade da União;

[...]

f) não é crível que a terra submersa por represa para a geração de energia elétrica [...];

[...]

j) existem decisões favoráveis do antigo Conselho de Contribuintes que determinaram a não incidência do ITR sobre as terras submersas com fins de geração e distribuição de energia elétrica (usinas hidrelétricas), bem como as áreas de seu entorno. Tal entendimento foi inclusive consolidado na Súmula nº 45 do CARF: O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural não incide sobre áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidroelétricas.

5 Recurso Voluntário

[...]

e) não é necessário ADA para que sejam excluídas as áreas alagadas da base de cálculo do ITR.

Neste caso concreto, todavia, a Turma de Origem já proveu o recurso no ponto atinente às áreas submersas, por força de aplicação do mesmo enunciado sumular referido no julgado paradigma (e aí sequer se pode falar em interpretação divergente); e a recorrente parece pretender estender a imunidade tributária para áreas não submersas e que não integrariam o reservatório da Usina Hidrelétrica, situação esta distinta daquela prevista no julgado tido como paradigmático. Isto é, enquanto que no julgamento paradigma estava em discussão a não incidência do ITR sobre as áreas submersas, no presente julgamento a recorrente busca afastar a incidência do imposto sobre outras áreas, que sequer estão alagadas e tampouco são marginais ou são referentes a rios com potenciais energéticos. E, veja-se, segundo se depreende da decisão objurgada, a menor parte do imóvel é alagada, mais precisamente 426 ha, de um total de 5151 ha.

Ao fazer o exame prévio de admissibilidade, a Presidência da 4ª Câmara desta 2ª Seção concluiu o seguinte:

[...] o julgado paradigma atesta que no caso de imóvel afetado ao uso especial de serviço público da União, a interpretação é de que tal bem é de propriedade da União, nos termos do art. 20, VIII, da CF/88, e o concessionário, por ter apenas a posse precária do terreno, não é contribuinte do ITR.

No entanto, e como já dito, a precariedade da posse em favor do contribuinte e a existência de domínio útil em favor da União era restrita à área submersa, como demonstram o relatório e o voto condutor do acórdão paradigma, situação totalmente diferente do fato jurídico controvertido neste processo, no qual a recorrente busca estender a não tributação para áreas não submersas e que integram a maior parte do imóvel em questão.

Logo, voto por não conhecer do recurso em relação à segunda matéria.

2 Ônus de Comprovar a Área de Preservação Permanente (APP)

Neste particular, discute-se nos autos se o ônus de comprovar a existência da APP é ou não do contribuinte, mormente porque, segundo os paradigmas acostados pelo sujeito passivo, bastaria a sua declaração na DITR, ao passo que, em caso de inveracidade, a autoridade fiscal deveria comprovar a inexistência da área não tributável.

Entretanto, nos termos da legislação processual (art. 333, inc. I, do CPC revogado e art. 373, inc. I, do CPC vigente), o ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito. Em se tratando de não incidência, por isenção ou não incidência pura e simples, o titular do direito deve comprová-la, sobretudo se intimado para tanto em processo regular de fiscalização.

E como o ITR é um imposto sujeito a lançamento por homologação (art. 10 da Lei 9393/96), o sujeito passivo, em eventual procedimento fiscalizatório, obviamente deve demonstrar a existência das áreas não passíveis de tributação. Quer dizer, ao calcular o montante do tributo devido, determinando as áreas tributáveis e não tributáveis, o VTN *etc.*, o contribuinte deve estar amparado em um mínimo de substrato jurídico e probatório, para eventual comprovação junto ao Fisco.

É inviável, nesse contexto, impor à Fazenda Pública o ônus de comprovar a inveracidade da declaração, em face daquele titular que, por ter o domínio útil ou a posse do imóvel, tem, igualmente, o domínio das provas. Isto é, se, por um lado, é dispensada a prévia comprovação da APP por ocasião da entrega da DITR, por outro lado tal dispensa não ocorre no processo fiscalizatório. Noutro giro, e conforme acórdão 2201.003.858, *"cabe ao Fisco, ao revisar as declarações prestadas pelo sujeito passivo, verificar os dados delas constantes. Havendo necessidade, o contribuinte deve ser intimado a comprovar as informações prestadas, e em não o fazendo, cabe ao Fisco glosar os dados não comprovados"*. E conforme a doutrina da Professora Maria Rita Ferragut¹:

Aquele que alega o fato tem direito de produzir provas diretas ou indiretas que sustentem sua alegação. Tem, também, o dever de produzi-las, a menos que aceite sujeitar-se às consequências jurídicas advindas de sua inércia.

[...]

Assim, se o Fisco não puder fiscalizar adequadamente, por culpa do contribuinte que se recusa a colaborar, deverá comprovar a existência da não cooperação e dos indícios pertinentes à constituição do fato jurídico tributário; ao passo que o sujeito passivo deve provar, alternativa ou conjuntamente, a inocorrência dos indícios, do fato indiciado, a existência de diversos indícios em sentido contrário ou, ainda, questionar a razoabilidade da relação jurídica de implicação.

Como fui vencido no tocante ao conhecimento da matéria “critério de comprovação da Área de Preservação Permanente (APP)”, deixarei de me pronunciar sobre esse ponto, o que implica negar provimento ao recurso do contribuinte.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso especial do sujeito passivo, para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

¹ FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2001, p. 72/73.

Voto Vencedor

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Redatora Designada

Discordo do voto do Ilustre Conselheiro Relator, no que tange à ampliação do escopo do Recurso Especial interposto pela Contribuinte, apreciando matéria que, além de não haver sido suscitada no apelo, envolveria a valoração de provas. Trata-se do posicionamento do Relator, no sentido de que, após o Colegiado decidir que o ônus da prova da existência das áreas ambientais era da Contribuinte, passar automaticamente a apreciar a matéria “critério de comprovação da Área de Preservação Permanente (APP)”, que não fora suscitada no Recurso Especial.

A leitura do Recurso Especial interposto pela Contribuinte permite concluir, sem sombra de dúvida, que foram suscitadas apenas duas matérias. Confira-se o que consta do apelo (fls. 460 a 472):

PRIMEIRA DIVERGÊNCIA: ÔNUS DA PROVA. ART. 10, §7º, DA LEI 9.393/96

14. O acórdão recorrido, ao entender que o ônus da prova é do contribuinte e não do Fisco e que, em caso de isenção não concedida em caráter geral, cabe ao interessado fazer a prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos, divergiu da interpretação dada ao disposto no § 7º do art. 10, da Lei 9.393/96, pela CSRF (**Acórdão CSRF/03-04.710**) e pela 2ª Turma da 3ª Câmara do então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (**Acórdão 302-38.976**).

(...)

SEGUNDA DIVERGÊNCIA: ILEGITIMIDADE PASSIVA. BEM PÚBLICO DA UNIÃO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 20, VIII, CF/88. ART. 14, II E V DA LEI 9.427/96. ART. 150, VI, ‘A’, CF/88

26. O acórdão recorrido, ao entender pela legitimidade da recorrente e pela tributação do imóvel ainda que reconheça a sua afetação, divergiu da interpretação dada ao disposto nos arts. 20, VI II e 150, VI, ‘a’, ambos da CF/88 e no art. 14, II e V, da Lei 9.427/96, pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF (**Acórdão 2202-002.086**).

Conforme o Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da Contribuinte (fls. 503 a 508), às duas matérias acima foi dado seguimento à Instância Especial, de sorte que à CSRF cabia decidir sobre:

a) Ônus da Prova; e

b) Legitimidade Passiva e Imunidade Recíproca;

Iniciado o julgamento na CSRF, o Relator votou por não conhecer da matéria do item “b”, acompanhado por maioria de votos, inclusive por esta Conselheira.

Conhecida a matéria “a”, no mérito o Colegiado, por unanimidade de votos, entendeu que o ônus da prova era efetivamente da Contribuinte e, tendo em vista que no acórdão recorrido considerou-se que a Contribuinte não comprovara suas alegações, negou-se provimento ao seu Recurso Especial.

Nesse ponto, o Relator entendeu que, superada a questão relativa ao ônus probatório, caberia ao Colegiado automaticamente pronunciar-se sobre a comprovação ou não da Área de Preservação Permanente (APP) por parte da Contribuinte, ou seja, que o Colegiado teria de se debruçar sobre critérios de comprovação da citada área ambiental, o que constitui matéria autônoma, cuja apreciação pela Instância Especial, como qualquer outra matéria autônoma,

depende de demonstração de divergência jurisprudencial, nos termos do art. 67, §§ 6º e 8º, Anexo II, do RICARF:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

[...]

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destarte, o ônus de suscitar e comprovar eventual divergência jurisprudencial é do Recorrente, inclusive demonstrando analiticamente os pontos nos paradigmas que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido. Nesse passo, compulsando-se o inteiro teor do Recurso Especial da Contribuinte, constata-se que não foi suscitada uma terceira divergência jurisprudencial, que tratasse especificamente do critério de comprovação da APP, portanto não há como admitir-se que a Instância Especial venha a manifestar-se sobre o tema.

Registre-se, por oportuno, que tal procedimento – julgamento de matéria genérica em desfavor do Recorrente, permitindo automaticamente adentrar-se ao julgamento de matéria específica, não suscitada no apelo e sobre a qual não foi demonstrado dissídio jurisprudencial – faria cair por terra toda a sistemática de julgamento na Instância Especial, vez que em outros casos, tratando apenas da matéria específica, só tem seguimento à CSRF, obviamente, o Recurso Especial em que a divergência foi suscitada e demonstrada pelo Recorrente, mediante o cumprimento de todos os pressupostos recursais.

Quanto à alusão do Relator ao Código de Processo Civil (CPC), sua aplicação ao Processo Administrativo Fiscal (PAF) tem caráter apenas subsidiário, ou seja, quando não há dispositivo específico para a questão de que se trata. Nesse passo, o Decreto nº 70.235, de 1972, é claro ao dispor que o julgamento de recursos no CARF dar-se-á conforme o seu Regimento Interno:

Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno.

E o RICARF, em seu Anexo II, não deixa dúvida no sentido de que nas decisões do CARF os diversos temas recursais são considerados “matérias” e não “capítulos”. Ademais, tratando-se de matérias autônomas, o respectivo exame de admissibilidade à Instância Especial deve ser individualizado:

Art. 68. O recurso especial, da Fazenda Nacional ou do contribuinte, deverá ser formalizado em petição dirigida ao presidente da câmara à qual esteja vinculada a turma que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de 15 (quinze) dias contado da data da ciência da decisão.

§ 1º Interposto o recurso especial, compete ao presidente da câmara recorrida, em despacho fundamentado, admiti-lo ou, caso não satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade, negar-lhe seguimento.

§ 2º Se a decisão contiver matérias autônomas, a admissão do recurso especial poderá ser parcial.

Destarte, o apelo não pode ser conhecido, relativamente à matéria “critério de comprovação da Área de Preservação Permanente (APP)”, por não integrar o escopo do Recurso Especial.

Diante do exposto, não conheço da matéria “critério de comprovação da Área de Preservação Permanente (APP)”, suscitada pelo Relator.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo