



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.722428/2013-27
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.685 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de março de 2023
Recorrente FURNAS - CENTRAIS ELETRICAS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2010

FISCALIZAÇÃO. VALOR DA TERRA NUA (VTN). ARBITRAMENTO. SISTEMA DE PREÇO DE TERRAS - SIPT. VALOR MÉDIO DAS DITR. AUSÊNCIA DE OBSERVÂNCIA AO GRAU DE APTIDÃO AGRÍCOLA. AFASTAMENTO.

Incabível a manutenção do arbitramento com base no SIPT, quando o VTN é apurado adotando-se o valor médio das DITR do município, sem levar-se em conta a especificação do grau de aptidão agrícola do imóvel.

DITR. MALHA FISCAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO SUPLEMENTAR. POSSIBILIDADE DE RECONHECER ERRO DE FATO NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO FISCAL. OMISSÕES OU INEXATIDÕES. VERDADE MATERIAL.

É possível discutir, no contencioso tributário, em sede de questionamento de notificação de lançamento do ITR lançado de ofício em caráter suplementar, o reconhecimento de erros, omissões ou inexatidões na DITR transmitida pelo contribuinte, especialmente relacionados à ausência de declaração de áreas ambientais ou a declaração equivocada de área protegida como tributável, caso não seja submetida a tributação, pois as áreas ambientais são sempre áreas de declaração obrigatória e sujeitas até mesmo a revisão de ofício.

A perda da espontaneidade não afasta a possibilidade de reconhecimento do erro de fato na lide instaurada quando a matéria é tempestivamente controvertida, a tempo e modo adequados, pelo sujeito passivo, sob pena de ser criado óbice intransponível e manter exigência fiscal indevida (declaração de *área não aproveitável* como *aproveitável/tributável* por questão de erro).

O reconhecimento do erro de fato, da omissão ou da inexatidão, para prevalência da verdade material, será acatado ou rejeitado conforme elementos de prova produzidos pelo contribuinte observada à legislação aplicável.

ÁREAS DE ENTORNO DE RESERVATÓRIO DE USINA HIDRELÉTRICA. DECLARAÇÃO COMO ÁREA APROVEITÁVEL E TRIBUTÁVEL NA DITR EMBORA DISCUTIDA COMO ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE (APP) E ISENTA NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO INSTAURADO PELA IMPUGNAÇÃO. POSSIBILIDADE

DE CONHECIMENTO. CONFIRMAÇÃO QUE ÁREA DE ENTORNO DE HIDRELÉTRICA É APP NÃO TRIBUTÁVEL. NÃO INCIDÊNCIA DO ITR.

Não incide ITR sobre áreas dos entornos de reservatório de usinas hidroelétricas.

As margens da área alagada de usina hidrelétrica devem ser admitidas como áreas de preservação permanente (APP).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (Presidente).

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 182/197), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 159/164), proferida em sessão de 11/08/2014, consubstanciada no Acórdão n.º 04-36.217, da 1.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS (DRJ/CGE), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR

Exercício: 2010

ÁREAS NO ENTORNO DE RESERVATÓRIOS DE COMPANHIAS HIDRELÉTRICAS PARA PRODUÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA.

As áreas no entorno de reservatórios de Companhias hidrelétricas para produção de energia somente poderão ser excluídas da tributação do ITR, caso sejam áreas de interesse ambiental e forem tempestivamente declaradas ao IBAMA através do ADA – Ato Declaratório Ambiental, além da identificação dessas áreas através de laudo técnico, por expressa determinação legal.

VTN

As áreas pertencentes às companhias hidrelétricas mesmo declaradas de utilidade pública estão sujeitas à tributação do ITR, na forma do regulamento desse tributo, e, o valor da terra nua arbitrado pela Autoridade fiscal utilizando-se do Sistema de Preços e

Terras (SIPT) da Secretaria da Receita Federal, de conformidade com as normas legais e regulamentares, somente pode ser alterado pelo contribuinte se apresentado Laudo Técnico elaborado de acordo com as normas da ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas.

Impugnação Improcedente

Lançamento Procedente

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para fatos geradores ocorridos no exercício em referência, referente ao ITR, com lançamento lavrado juntamente com suas peças integrativas, foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irrisignação, pelo que passo a adotá-lo:

Foi lavrada notificação de lançamento de ITR contra a contribuinte acima identificada, do exercício de 2010, no valor total de R\$ 344.954,29, relativo ao imóvel denominado Furnas 798 – Usina Hidrelétrica de Corumbá, no município de Caldas Novas – GO, NIRF 1.542.922-9, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 03 a 08.

A contribuinte preliminarmente intimada a apresentar laudo técnico de avaliação para comprovação do valor da terra nua, não comprovou as informações contidas na DITR, motivo pelo qual não foram aceitas, sendo o VTN arbitrado de conformidade com o artigo 14 da lei 9393/96.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênia para reproduzir:

A contribuinte apresentou sua impugnação alegando em síntese que:

a) A incidência do ITR sobre a área da usina hidrelétrica não deve prosperar, devido ao regime jurídico ao qual está submetida a empresa prestadora do serviço público de energia elétrica delegado pela União, a qual foi criada com este fim específico, tornando-se imprestável a qualquer tipo de exploração agrícola, pecuária, granjeira ou aquícola, não havendo assim, valor de mercado para apuração do VTN;

b) As áreas alagadas, de segurança e construídas para o funcionamento das turbinas e geradores constituem componentes do complexo da usina hidrelétrica, e através do art. 20 da Constituição Federal são atribuídas como propriedade da União, assim como os potenciais de energia hidráulica, não podendo sofrer a incidência do ITR;

c) O sujeito passivo do ITR é aquele que possui o domínio útil sobre o imóvel, e neste caso, conforme determinado pela lei e pela Constituição Federal, a União detém o verdadeiro domínio útil da área, devendo ser afastada a tributação;

d) Afirma que não há valor de mercado para apuração do VTN, tratando-se de bem de domínio útil afetado ao patrimônio da pessoa política da União e fora do comércio;

e) Em casos semelhantes, o Terceiro Conselho de Contribuintes e a CSRF já decidiram pela não prevalência da exigência do pagamento do ITR, por violar a Constituição Federal;

f) Diante do exposto, requer que seja decretada a improcedência da Notificação de Lançamento e arquivado o feito fiscal. Do contrário, requer a determinação de diligência no local para a apuração das construções, instalações e benfeitorias indispensáveis à prestação de energia elétrica.

Em suma, a controvérsia do ITR do exercício de referência origina-se com a impugnação, na qual informa que o imóvel é composto por Área Alagada de Reservatório de Usinas Hidrelétricas Autorizada pelo Poder Público e que por se tratar de concessão pública e por considerar que as demais áreas são áreas de entorno, então deve ser entendidas como áreas não tributáveis, não sujeitas ao ITR e, assim, deve ser cancelado o lançamento. Ademais, caso mantida a incidência do ITR e o próprio lançamento, questiona a ausência de indicação da aptidão agrícola em arbitramento do VTN, para, então, ser cancelado o lançamento.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário, conforme bem sintetizado na ementa alhures transcrita que fixou as teses decididas.

Do Recurso Voluntário

No recurso voluntário o sujeito passivo reitera os termos da impugnação, ratificando-se a questão de direito controvertida, não se conformando com a improcedência das razões de defesa na forma dos fundamentos da decisão de piso.

Em primeira assentada, conforme Resolução n.º 2202-000.968, datada de 09/03/2021, o Colegiado resolveu baixar os autos em diligência, nestes termos: *“Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência para fins de que a unidade de origem junte aos autos a tela do Sistema de Preços de Terra (SIPT) utilizado no arbitramento do VTN, ou, sendo o caso, outros documentos que tenham dado base ao arbitramento.”* (e-fls. 231/234).

Em sequência, sobreveio o atendimento da diligência (e-fls. 236/242). Foi juntada a tela do SIPT utilizada no arbitramento com aptidão agrícola sendo o VTN Médio/ha e informado que *“o município não possui aptidões agrícolas cadastradas para o exercício 2010, tendo sido utilizado o valor médio das DITR.”*

Nesse contexto, os autos foram, posteriormente, distribuídos por sorteio público para este novo relator, considerando a extinção do mandato do conselheiro anterior.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 23/09/2014, e-fl. 173, protocolo recursal em 22/10/2014, e-fl. 226, e despacho de encaminhamento, e-fl. 228), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

O Lançamento Fiscal, a partir de trabalhos fiscalizatórios em malha fiscal de conferência de DITR, arbitra o VTN a partir do SIPT sem aptidão agrícola, bem como mantém a tributação da área do entorno da usina hidrelétrica na forma declarada pelo contribuinte, sem reconhecer o alegado erro de fato na declaração do ITR (DITR).

De acordo com a alegação do contribuinte, houve erro de fato na declaração, pois a **área de entorno de hidrelétrica declarada** por ele como aproveitável e tributável é, na verdade (real/material), não tributável por ser **não aproveitável** e que, por isso, não é exigível o ITR e deve ser cancelada a notificação de lançamento.

- Área do entorno de Usina Hidrelétrica e Erro de Fato

O recorrente pretende, a partir da sua declaração, o reconhecimento do erro de fato no conteúdo declarado, objetivando reconhecer que áreas do entorno de usina hidrelétrica são **não tributáveis, não aproveitáveis**.

Informa que a área declarada como aproveitável é, na realidade, **entorno de usina hidrelétrica** e, portanto, não se sujeita a exação, pois **são áreas sobre os espaços territoriais marginais às áreas inundadas e sob os reflexos da hidrelétrica, não utilizável e sob influência**.

Pretende-se, portanto, com outras palavras, seja reconhecido o **erro de fato na declaração** e **cancelada a notificação de lançamento** e declarado não incidente o ITR sobre as áreas do entorno da sua hidrelétrica, nada sendo devido a título de ITR.

Pois bem. Passo ao enfrentamento da matéria pertinente ao **erro de fato** com a pretensão de cancelamento da exigência do ITR sobre as áreas do entorno da usina hidrelétrica, mas, logicamente, nos limites da notificação de lançamento.

De início, afirmo ser possível discutir o **erro de fato na declaração**, para fins de cancelar, se for o caso, a notificação de lançamento, até porque, aberto o procedimento fiscal, não caberia mais retificação do conteúdo declarado e não se pode criar um óbice intransponível ao contribuinte imaginando não ser possível discutir a matéria relativa a situação das terras declaradas como aproveitáveis que são, em verdade (real/material), não aproveitáveis por ser área de entorno de usina hidrelétrica e que deveriam ter sido declaradas como áreas de

preservação permanente ao invés de serem declaradas como áreas aproveitáveis, como sói consignado na DITR.

Logo, o local ideal ao debate e enfrentamento da análise deste alegado erro de fato é no contencioso administrativo fiscal tempestivamente instaurado, inclusive com fulcro no art. 14 da Lei n.º 9.393, relativa ao ITR, combinado com o art. 145, I, do CTN, combinado com o art. 149, incisos I e V, do CTN, e Decreto n.º 70.235.

Ora, o contribuinte pode pretender alterar a exigência fiscal lançada ou a declarada para homologação, especialmente se há equívoco no declarado e se esse erro em alguma medida contribuiu para o lançamento de ofício, face à verdade material, mediante apresentação de impugnação, conforme previsto no art. 145, I, do CTN, especialmente quando houver justificativa para tanto a ser apreciada no contencioso administrativo fiscal, uma vez que não pode mais retificar a declaração.

A discussão é cabível na extensão da notificação de lançamento ou de auto de infração. Veja-se que no sistema de repartição do ônus probatório adotado pelo Decreto n.º 70.235, de 1972, norma que rege o processo administrativo fiscal, o contribuinte pode pretender provar o fato afirmado na impugnação, na forma do art. 16, inciso II. Além disto, na repartição das legítimas expectativas não se pode ter óbice intransponível a ponto de tornar impossível cancelar valor objeto de notificação de lançamento ou auto de infração.

Ademais, o princípio da verdade material, ou da liberdade na prova, que vigora no processo administrativo fiscal, confere ao julgador administrativo maior elasticidade na apreciação do conjunto probatório e na instrução, podendo, inclusive, lançar mão de provas coletadas em diligência.

O próprio princípio da verdade material está ligado ao primado da legalidade, no qual o julgador deve buscar exatamente o que determina a lei, e ao princípio do formalismo moderado, que dispensa formas rígidas para o contencioso administrativo fiscal, bastando as formalidades necessárias à obtenção da certeza jurídica e à segurança jurídica e procedimental, o que permite concluir que, para fins tributários, a verdade material deve prevalecer para imputar-se a correta subsunção, não se valendo apenas de fatos constituídos que podem conter problemas e não encontrar previsão na lei tributária para sua manutenção baseada em mero formalismo.

Neste contexto, em minha ótica pela análise do direito, é possível o contribuinte demonstrar que se equivocou na declaração e pretender a leitura correta da situação fática, além do mais a perda da espontaneidade, pelo início do procedimento fiscal, no contexto do ITR, simboliza que o contribuinte não pode pretender regularizar, de *per si*, a situação envolvendo o tributo sem as sanções que couberem, tampouco pode transmitir nova declaração para modificar, a seu exclusivo critério, o procedimento fiscalizatório em curso.

A questão é que a mensuração da base de cálculo e da alíquota devem guardar a todo tempo sintonia com a verdade material, especialmente porque na DITR devem constar a declaração de todas as áreas ambientais, cuidando-se de declaração obrigatória, inclusive tem a Administração Tributária o dever de revisar, inclusive de ofício, a DITR em casos de erro, omissões ou inexatidão, aliás pode a autoridade julgadora, face a prova ou elementos dos autos, determinar a revisão/modificação do lançamento (CTN, 147, § 2.º, c/c art. 149, IV, V; art. 145, I, c/c art. 156, IX).

De mais a mais, o art. 14 da Lei n.º 9.393, relativa ao ITR, disciplina que:
“Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.”
(grifei)

Poderia, portanto, a fiscalização, a partir dos trabalhos de malha fiscal e com espeque no art. 14 da Lei do ITR, já ter realizado a retificação de ofício e não o fez.

Deste modo, entendo possível apreciar a afirmativa de que a área declarada como aproveitável é entorno de usina hidrelétrica.

Pois bem. Passo a apreciação do erro.

Se visualizada a área total do imóvel (7.334,4ha) e a área alagada de reservatório de usina hidrelétrica (6.842ha), percebe-se que a área remanescente (492,4ha) é, por óbvio, área do entorno da usina hidrelétrica, de modo que, realmente, se cuida de área não aproveitável, não sujeita ao ITR, assistindo razão ao recorrente.

No que tangencia a área alagada da usina hidrelétrica, a matéria já é objeto da Súmula CARF n.º 45, nestes termos:

“O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural não incide sobre áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidroelétricas.”

Em relação ao caso concreto no que toca à tributação dos espaços territoriais marginais as áreas inundadas, estes também não são alcançados pelo ITR, tendo em vista que o art. 4.º, inciso I a III, da Lei n.º 12.651, de 2012 – *Novo Código Florestal*, define como de preservação permanente as faixas marginais de qualquer curso d'água natural perene e intermitente, as áreas no entorno dos lagos e lagoas naturais, assim como as áreas no entorno dos reservatórios d'água artificiais, decorrentes de barramento ou represamento de cursos d'água naturais, enquanto que a alínea “a” do inciso I do art. 10 da Lei n.º 9.393/96 afasta a tributação das áreas de preservação permanente.

Além disto, temos precedentes desta Seção de Julgamento afastando o lançamento para as áreas do entorno das usinas hidrelétricas, nestes termos:

Acórdão n.º 2202-005.572, de 08/10/2019 (unânime)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2010

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR).
RESERVATÓRIO DE USINAS HIDRELÉTRICAS. TERRAS SUBMERSAS.
SÚMULA CARF Nº 45. ÁREAS ALAGADAS E SEU ENTORNO. ÁREA DE
PRESERVAÇÃO PERMANENTE (APP) E INEXISTÊNCIA DE ATO
DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). NÃO INCIDÊNCIA.

Conforme Súmula nº 45 do CARF, não incide ITR sobre áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidroelétricas nem tampouco sobre a totalidade das áreas desapropriadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas, assim compreendidas as áreas efetivamente alagadas e as áreas em seu

entorno. As margens da área alagada devem ser admitidas como APP sem exigência de ADA.

Acórdão n.º 2201-003.452, de 09/02/2017 (unânime)

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR

Exercício: 2005

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE.

Consideram-se preservação permanente as florestas e demais formas de vegetação natural situadas ao redor de reservatórios d'água artificiais.

ÁREAS ALAGADAS. SÚMULA CARF 45

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural não incide sobre áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidroelétricas

Acórdão n.º 9202-002.892, de 11/09/2013 (maioria)

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2005

ITR. TERRAS SUBMERSAS. NÃO INCIDÊNCIA. MATÉRIA SUMULADA. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Na esteira da jurisprudência consolidada neste Colegiado, traduzida na Súmula nº 45 do CARF, a qual é de observância obrigatória, não incide Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural sobre áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidroelétricas.

IMPOSTO TERRITORIAL RURAL - ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. MARGENS DE REPRESA DE USINA HIDRELÉTRICA. INEXISTÊNCIA DE ADA. RECONHECIMENTO DAS ÁREAS SUBMERSAS. DECORRÊNCIA POR DEFINIÇÃO LEGAL.

Uma vez reconhecida à existência e a não incidência de ITR sobre as áreas submersas por represa de Usina Hidrelétrica, por decorrência lógica/legal impõe-se admitir as suas margens como área de preservação permanente, por definição da própria legislação de regência, especialmente artigo 2º, alíneas "a" e "b", da Lei nº 4.771/65 (Código Florestal), independentemente de apresentação de ADA.

De mais a mais, o ADA não é requisito obrigatório para o reconhecimento de áreas de preservação permanente ao contrário do que afirmou a DRJ.

Deveras, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) no "*Parecer PGFN/CRJ/N.º 1.329/2016*", em síntese, diante de interpretação consolidada no Superior Tribunal de Justiça (STJ), para fatos geradores anteriores a vigência da Lei n.º 12.651, de 2012 (novo Código Florestal), aprovou a seguinte nova redação para o item 1.25, "a", da Lista de dispensa de contestar e recorrer para os representantes daquele órgão:

1.25 - ITR

a) Área de reserva legal e área de preservação permanente

Precedentes: AgRg no Ag 1.360.788/MG, REsp 1.027.051/SC, REsp 1.060.886/PR, REsp 1.125.632/PR, REsp 969.091/SC, REsp 665.123/PR e AgRg no REsp 753.469/SP.

Resumo: O STJ entendeu que, por se tratar de imposto sujeito a lançamento que se dá por homologação, dispensa-se a averbação da área de preservação permanente no registro de imóveis e a apresentação do Ato Declaratório Ambiental pelo Ibama para o reconhecimento das áreas de preservação permanente e de reserva legal, com vistas à concessão de isenção do ITR. Dispensa-se também, para a área de reserva legal, a prova da sua averbação (mas não a averbação em si) no registro de imóveis, no momento da declaração tributária. Em qualquer desses casos, se comprovada a irregularidade da

declaração do contribuinte, ficará este responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa.

OBSERVAÇÃO 1: Caso a matéria discutida nos autos envolva a prescindibilidade de averbação da reserva legal no registro do imóvel para fins de gozo da isenção fiscal, de maneira que este registro seria ou não constitutivo do direito à isenção do ITR, deve-se continuar a contestar e recorrer. Com feito, o STJ, no REsp 1.027.051/SC, reconheceu que, para fins tributários, a averbação deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva. Tal hipótese não se confunde com a necessidade ou não de comprovação do registro, visto que a prova da averbação é dispensada, mas não a existência da averbação em si.

OBSERVAÇÃO 2: A dispensa contida neste item não se aplica para as demandas relativas a fatos geradores posteriores à vigência da Lei n.º 12.651, de 2012 (novo Código Florestal).

Peço vênia para trazer a colação passagens do citado parecer PGFN, *verbis*:

II.2 Considerações relacionadas ao questionamento à luz da legislação anterior à Lei n.º 12.651, de 25 de maio de 2012 – Novo Código Florestal.

17. Como dito anteriormente, a jurisprudência do STJ é firme no sentido de ser inexistente a apresentação do ADA para que se reconheça o direito à isenção do ITR em área de preservação permanente e de reserva legal, dado que tal obrigação constava em ato normativo secundário – IN SRF n.º 67, de 1997, sem o condão de vincular o contribuinte.

18. Contudo, a Lei n.º 10.165, de 2000, ao dar nova redação ao art. 17-O, *caput* e § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 2000, estabeleceu expressamente a previsão do ADA, de modo que, a partir da sua vigência, o fundamento do STJ parecia estar esvaziado. Dispõe o referido dispositivo que:

Art. 17-O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental – ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei no 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria. (Redação dada pela Lei n.º 10.165, de 2000)

§ 1.º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória. (Redação dada pela Lei n.º 10.165, de 2000)

19. Ocorre que, logo após a entrada em vigor do artigo supra, a Medida Provisória n.º 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, incluiu o § 7.º no art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, o qual instituiu a não sujeição da declaração do ITR à prévia comprovação do contribuinte, para fins de isenção. Vejamos:

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.

(...)

§ 7.º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1.º, 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.

20. Os dispositivos transcritos eram, em tese, compatíveis entre si, podendo-se depreender que o § 7.º do artigo 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, tão-somente desobriga o contribuinte de comprovar previamente a existência do ADA, por ocasião da entrega da declaração de ITR, mas não exclui a sua existência em si.

21. Em que pese tal possibilidade de interpretação, o STJ utilizou-se do teor do § 7.º no art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, para reforçar a tese de que o ADA é inexistente, tendo, ao que tudo indica, desprezado o conteúdo do art. 17-O, *caput* e § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 2000, pois não foram encontradas decisões enfrentando esse regramento. Além disso, registrou que, como o dispositivo é norma interpretativa mais benéfica ao contribuinte, deveria retroagir.

22. Essa argumentação consta no inteiro teor dos acórdãos vencedores que trataram do tema, bem como na ementa do REsp n.º 587.429/AL, senão vejamos:

- Trecho do voto da Ministra Eliana Calmon, Relatora do REsp n.º 665.123/PR:

Como reforço do meu argumento, destaco que a Medida Provisória 2.166-67, de 24/08/2001, ainda vigente, mas não questionada no caso dos autos, fez inserir o § 7.º do art. 10 da Lei 9.393/96 para

deslindar finalmente a controvérsia, dispensando o Ato Declaratório Ambiental nas hipótese de áreas de preservação permanente e de reserva legal para fins de cálculo do ITR [...].

- Trecho do voto do Ministro Benedito Gonçalves, Relator do REsp n.º 1.112.283/PB:

Assim, considerando a superveniência de lei mais benéfica (MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001), que prevê a dispensa de prévia apresentação pelo contribuinte do ato declaratório expedido pelo Ibama, impõe-se a aplicação do princípio insculpido no art. 106, do CTN.

- Trecho do voto do Ministro Benedito Gonçalves, Relator do REsp n.º 1.108.019/SP:

Assim, considerando a superveniência de lei mais benéfica (MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001), que prevê a dispensa de prévia apresentação pelo contribuinte do ato declaratório expedido pelo Ibama, impõe-se a aplicação do princípio insculpido no art. 106, do CTN.

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA. MP. 2.166-67/2001. APLICAÇÃO DO ART. 106, DO CTN. RETROOPERÂNCIA DA *LEX MITIOR*.

1. Recorrente autuada pelo fato objetivo de ter excluído da base de cálculo do ITR área de preservação permanente, sem prévio ato declaratório do IBAMA, consoante autorização da norma interpretativa de eficácia *ex tunc* consistente na Lei 9.393/96.

2. A MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, ao inserir § 7.º ao art. 10, da Lei 9.393/96, dispensando a apresentação, pelo contribuinte, de ato declaratório do IBAMA, com a finalidade de excluir da base de cálculo do ITR as áreas de preservação permanente e de reserva legal, é de cunho interpretativo, podendo, de acordo com o permissivo do art. 106, I, do CTN, aplicar-se a fator pretéritos, pelo que indevido o lançamento complementar, ressalvada a possibilidade da Administração demonstrar a falta de veracidade da declaração contribuinte.

3. Conseqüentemente, forçoso concluir que a MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, que dispôs sobre a exclusão do ITR incidente sobre as áreas de preservação permanente e de reserva legal, consoante § 7.º, do art. 10, da Lei 9.393/96, veicula regra mais benéfica ao contribuinte, devendo retroagir, a teor disposto nos incisos do art. 106, do CTN, porquanto referido diploma autoriza a retrooperância da *lex mitior*.

4. Recurso especial improvido."

(REsp 587.429/AL, Rel. Ministro Luiz Fux, PRIMEIRA TURMA, DJe de 2/8/2004)

23. A partir das colocações postas, conclui-se que, mesmo com a vigência do art. 17-O, *caput* e § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 1981, com a redação dada pela Lei n.º 10.165, de 2000, até a entrada em vigor da Lei n.º 12.651, de 2012, o STJ continuou a rechaçar a exigência do ADA com base no teor do § 7.º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996.

24. Conseqüentemente, caso a ação envolva fato gerador de ITR, ocorrido antes da vigência da Lei n.º 12.651, de 2012, não há motivo para discutir em juízo a obrigação de o contribuinte apresentar o ADA para o gozo de isenção do ITR, diante da pacificação da jurisprudência.

II.3 Considerações relacionadas ao questionamento à luz do disposto na Lei n.º 12.651, de 25 de maio de 2012 - novo Código Florestal.

25. Destaca-se que com a entrada em vigor da Lei n.º 12.651, de 2012 (novo Código Florestal), o assunto objeto desta manifestação ganhou novos contornos.

(...)

31. (...), considerando que a Instrução Normativa RFB n.º 1.651, de 10 de junho de 2016, aparentemente exige apenas o Ato Declaratório Ambiental – ADA (art. 6.º), bem como que a Lei n.º 12.651, de 2012, também revogou o § 7.º do art. 10 da Lei n.º 9.393 (art. 83 da Lei n.º 12.651, de 2012), mantendo o art. 17-O, *caput* e § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 2000, o que é certo é que restou superada a tese do STJ quanto à inexigibilidade do ADA, de forma que, nas demandas que envolvam a desnecessidade de sua apresentação relativamente aos fatos geradores de ITR ocorridos após a entrada em vigor do novo Código Florestal, o Procurador da Fazenda Nacional deve suscitar em juízo a exigência de sua apresentação, à luz do disposto no art. 17-O, *caput* e § 1.º, da Lei n.º 6.938, de 2000.

Ademais, cito o seguinte **precedente unânime** de outra Turma Ordinária deste Egrégio Conselho (*Acórdão n.º 2301-005.972, de 08/04/2019*):

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 2005

ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). NÃO EXIGÊNCIA. ORIENTAÇÃO DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PARECER PGFN/CRJ N.º 1.329/2016.

Para fins de exclusão da tributação relativamente às áreas de preservação permanente e de reserva legal, é dispensável a protocolização tempestiva do requerimento do Ato Declaratório Ambiental (ADA) junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos

Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), ou órgão conveniado. Tal entendimento alinha-se com a orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para atuação dos seus membros em Juízo, conforme Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, tendo em vista a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça, desfavorável à Fazenda Nacional.

Por fim, o contexto fático posto no caderno processual, com extensa dimensão do imóvel sendo ocupada por Área Alagada de Reservatório de Usinas Hidrelétricas Autorizada pelo Poder Público, leva a conclusão de que a área indicada como tributável (bem menor em relação ao total do imóvel) se trata logicamente de áreas do entorno da hidrelétrica.

Sendo assim, reconheço o erro de fato na DITR transmitida considerando se tratar de áreas de entorno de usina hidrelétrica caracterizadas por lei como APP, sendo área não aproveitável (ao contrário do que constou na declaração), de modo que a notificação de lançamento caminha para o cancelamento. Ainda assim, importante adentrar na análise do arbitramento.

- Valor da Terra Nua (VTN)

O lançamento foi substanciado em arbitramento em relação ao VTN declarado. O arbitramento adotou o SIPT, no entanto sem observar o grau de aptidão agrícola.

A resposta da fiscalização em razão da diligência proposta por este Colegiado foi muito lúcida ao afirmar que *o município não possui aptidões agrícolas cadastradas para o exercício, tendo sido utilizado o valor médio das DITR.*

Ora, utilizou-se, unicamente, o VTN/ha do município de localização do imóvel para 1.º de janeiro do ano de referência, sem apropriar a aptidão agrícola do imóvel, de modo que, seguindo a jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo, não se admite o arbitramento com lastro no VTN médio/ha, sem considerar o grau de aptidão agrícola do imóvel (pastagem/pecuária, cultura/lavoura – solos superiores planos, campos, cultura/lavoura – solos regulares planos ou acidentados, terra de campo ou reflorestamento).

Logo, se o arbitramento, pelo SIPT, não toma por base o efetivo grau de aptidão agrícola do imóvel, o lançamento (por arbitramento) não deve se sustentar.

Ora, o arbitramento tinha que ser efetivado com base no VTN médio por aptidão agrícola, onde se avaliam os preços médios por hectare de terras do município onde se localiza o imóvel, apurado através de levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios, que devem considerar na composição das avaliações os preços de terras, mas sempre sendo levado em conta a existência de lavouras, de campos, de pastagens, de matas, isto é, considerando-se a aptidão agrícola do imóvel (pastagem/pecuária, cultura/lavoura – solos superiores planos, campos, cultura/lavoura – solos regulares planos ou acidentados, terra de campo ou reflorestamento).

Por conseguinte, se o VTN arbitrado foi extraído do SIPT, a partir da média dos VTNs das DITRs apresentadas para o mesmo município, sem considerar a aptidão agrícola, o lançamento não tem o condão de sinalizar o adequado referencial para fins de arbitramento.

É que o VTNm/ha representa a média ponderada dos preços mínimos dos diversos tipos de terras de cada microrregião, mas não leva em consideração a aptidão agrícola do imóvel como determina a legislação (art. 14 da Lei 9.393, de 1996, combinado com o art. 12, § 1.º, inciso II, da Lei 8.629, de 1993, com a nova redação dada pela Medida Provisória 2.183-56, de 2001). Ora, o controle efetivado é de legalidade e o arbitramento não atende as normas citadas.

De mais a mais, veja-se a ementa do seguinte Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) que espelha a jurisprudência formada neste Egrégio Conselho:

VALOR DA TERRA NUA. ARBITRAMENTO. PREÇOS DE TERRAS (SIPT).
VALOR MÉDIO DAS DITR. AUSÊNCIA DE APTIDÃO AGRÍCOLA.

Incabível a manutenção do arbitramento com base no SIPT, quando o VTN é apurado adotando-se o valor médio das DITR do Município, sem considerar a aptidão agrícola do imóvel.

Acórdão CSRF n.º 9202-007.331, de 25/10/2018.

Neste contexto, especialmente por não ter o arbitramento se pautado no SIPT com especificação do grau de aptidão agrícola (pastagem/pecuária, cultura/lavoura – solos superiores planos, campos, cultura/lavoura – solos regulares planos ou acidentados, terra de campo ou reflorestamento), é nulo o arbitramento.

Em tese, seria caso de restabelecer o VTN declarado, mas, considerando o erro de fato reconhecido em capítulo anterior, é essencial apenas pronunciar o cancelamento da notificação de lançamento, seja pelo erro de fato, seja por nulidade do arbitramento.

Sendo assim, com razão o recorrente, cancelando-se o lançamento.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso e, no mérito, dou-lhe provimento para cancelar a notificação de lançamento do ITR no ano base de referência. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros

Fl. 13 do Acórdão n.º 2202-009.685 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10120.722428/2013-27