



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10660.721699/2016-09
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.213 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de setembro de 2021
Recorrente IPANEMA AGRÍCOLA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2013

DA NULIDADE DO LANÇAMENTO. VERDADE MATERIAL E PRESUNÇÃO. PRODUÇÃO DE PROVAS. NÃO OCORRÊNCIA.

A nulidade do lançamento baseado em alegação de violação à verdade material e de que o lançamento teria sido feito com base em presunção, depende da produção de prova do alegado.

DO ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte, quando solicitado pela Autoridade Fiscal, comprovar com documentos hábeis, os dados informados na sua DITR, posto que é seu o ônus da prova.

DA ÁREA DE PRODUTOS VEGETAIS.

As áreas destinadas à atividade rural utilizadas na produção vegetal cabem ser devidamente comprovadas com documentos hábeis, referentes ao ano-base do exercício relativo ao lançamento.

DA ÁREA COM REFLORESTAMENTO.

A área com reflorestamento pretendida cabe ser devidamente comprovada com documentos hábeis.

DO VALOR DA TERRA NUA - SUBAVALIAÇÃO.

Para fins de revisão dos VTN arbitrados pela fiscalização, com base nos VTN/ha apontados no SIPT, exige-se que o Laudo de Avaliação, emitido por profissional habilitado, atenda aos requisitos das Normas da ABNT, demonstrando, de maneira convincente, o valor fundiário do imóvel, a preço de mercado, à época do fato gerador do imposto, e que esteja acompanhado da necessária Anotação de Responsabilidade Técnica (ART).

DA PROVA PERICIAL. DILIGÊNCIA.

A perícia ou diligência destina-se a subsidiar a formação da convicção do julgador, limitando-se ao aprofundamento de questões sobre provas e elementos incluídos nos autos, não podendo ser utilizada para suprir o descumprimento de uma obrigação prevista na legislação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Savio Salomao de Almeida Nobrega (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 168/202, interposto da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de fls. 128/144, a qual julgou procedente o lançamento de Imposto Territorial Rural - ITR, exercício de 2013, acrescido de multa lançada e juros de mora.

Peço vênha para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

Da Autuação

Pela Notificação de Lançamento nº 06106/00002/2016, de fls. 02/06, emitida em 08/08/2016, o contribuinte em referência foi intimado a recolher o crédito tributário de R\$ 3.725.546,59, resultante do lançamento suplementar do ITR/2013, da multa proporcional (75,0%) e dos juros de mora, tendo como objeto o imóvel rural denominado “Fazenda Conquista” (NIRF 1.515.552-8), com área total declarada de 1.959,0 ha, localizado no município de Alfenas - MG.

A ação fiscal proveniente dos trabalhos de revisão da DITR/2011, incidente em malha valor, iniciou-se com o Termo de Intimação Fiscal nº 06106/00021/2016, de fls. 08/11, recepcionado em 13/06/2016, às fls. 12, para o contribuinte apresentar os seguintes documentos de prova:

- notas fiscais do produtor; notas fiscais de insumos, certificado de depósito (em caso de armazenagem de produto), contratos ou cédulas de crédito rural ou outros documentos comprobatórios, para comprovação da área ocupada com produtos vegetais no período de 01/01/2010 a 31/12/2010;

- Laudo de Avaliação do Valor da Terra Nua do imóvel emitido por engenheiro agrônomo ou florestal, conforme estabelecido na NBR 14.653 da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT com grau de fundamentação e precisão II, com Anotação de Responsabilidade Técnica – ART registrada no Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia - Crea, contendo todos os elementos de pesquisa identificados e planilhas de cálculo e preferivelmente pelo método comparativo direto de dados de mercado. Alternativamente, o contribuinte poderá se valer de avaliação efetuada pelas Fazendas Públicas Estaduais (exatorias) ou Municipais, assim como aquelas efetuadas pela Emater, apresentando os métodos de avaliação e as fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel. Tais documentos devem comprovar o VTN na data de 1º de janeiro de 2012, a preço de mercado. A falta de comprovação do VTN declarado ensejará o arbitramento do valor da terra nua, com base nas informações do

Sistema de Preços de Terra - SIPT da RFB, nos termos do artigo 14 da Lei nº 9.393/96, pelo VTN/ha do município de localização do imóvel para 1º de janeiro de 2012 no valor de:

- Cultura/Lavoura R\$ 16.530,00/ha
- Pastagem/Pecuária R\$ 16.530,00/ha
- Matas R\$ 12.500,00/ha

Foram encaminhados os documentos de fls. 78/120.

Procedendo a análise e verificação dos documentos apresentados e dos dados constantes na DITR/2011, a Autoridade Fiscal glosou, integralmente, a área de produtos vegetais, de 1.6103; glosou o valor das culturas, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas, de R\$ 4.742.167,78; além de alterar o Valor da Terra Nua (VTN) declarado de R\$ 14.290.905,01 (R\$ 7.295,00/ha), arbitrando o valor de R\$ 23.508.000,00 (R\$ 12.500,00/ha), com base no menor valor/ha, por aptidão agrícola (terra de matas), indicado no Sistema de Preço de Terras (SIPT), instituído pela Receita Federal, conforme informações fornecidas pela Secretaria Estadual de Agricultura de Minas Gerais, com consequente redução do Grau de Utilização de 100,0% para 1,7%, com o aumento da alíquota aplicada de 0,30% para 8,60% e aumento do VTN tributável, disto resultando o imposto suplementar de R\$ 1.653.300,17, conforme demonstrado às fls. 05 e tela SIPT de fls. 07.

A descrição dos fatos e os enquadramentos legais das infrações, da multa de ofício e dos juros de mora constam às fls. 04 e 06.

Da Impugnação

O contribuinte foi intimado e impugnou o auto de infração, e fazendo, em síntese, através das alegações a seguir descritas.

Cientificado do lançamento, em **15/08/2016** (fls. 13), o contribuinte postou junto aos Correios, por meio de seu responsável legal, em **12/09/2016** (fls. 120), a impugnação de fls. 17/38, exposta nesta sessão e lastreada nos documentos de fls. 35/121. Em síntese, alegou e requereu o seguinte:

- propugna pela tempestividade na apresentação de sua impugnação;
- faz um breve relato da ação fiscal, informando que teria fornecido documentos para a fiscalização em três momentos, 30/05/2016, 04/07/2016 e 08/08/2016;
- ressen-te-se de, após o envio dos documentos à fiscalização, não ter recebido novo termo de intimação para esclarecimentos complementares, surpreendendo-se quando recebeu a Notificação de Lançamento;
- entende que a autuação foi realizada com base em mera presunção, devendo ser cancelada por ofensa ao princípio da verdade material, uma vez que se absteve dos elementos que demonstram o alto grau de utilização do imóvel, assim como desconsiderou o VTN apontado no Laudo de Avaliação fornecido;
- acredita que cabe à autoridade fiscal a comprovação da ocorrência do fato gerador e, se for o caso, da infração tributária, pois, se o ato administrativo é plenamente vinculado, o lançamento deve ser motivado de acordo com a regra legal de incidência, não sendo admitida a prática fundamentada em convicções subjetivas;
- faz citação doutrinária para referendar seus argumentos;
- entende que o fato de ter sido intimado apenas uma vez, para apresentar os documentos comprobatórios da DITR/2013, denota, por si só, que o procedimento fiscal não observou o princípio da verdade material;
- afirma que, em caráter de boa fé, informou que não teria localizado toda a documentação requerida pela fiscalização, solicitando dilação de prazo, assim como, ao localizar os referidos documentos, apresentou-os;

- entende que os documentos solicitados pela fiscalização (notas fiscais do produtor, notas fiscais de insumos, certificados de depósito e contratos ou cédulas de crédito rural) não contribuem para a precisa determinação da área de produtos vegetais;
- informa que a produção predominante no imóvel é e continua sendo de cultivo de café (78,18%), como indicado no Laudo de Avaliação, sendo atividade reconhecida por certificado de Licença Ambiental, emitido pela Secretaria de Estado e Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável – SEMAD, e também no Relatório de Controle Ambiental;
- insiste em afirmar que agiu com seriedade e boa fé;
- ressentido-se pelo fato de não ter sido realizada nenhuma diligência e de não lhe terem sido solicitadas informações adicionais;
- faz citação de julgados do CARF para fundamentar suas alegações;
- apresenta tabela detalhando as áreas que compõem o imóvel, ressaltando que são as mesmas declaradas no ADA/2011, anexo ao processo;
- deve prevalecer o entendimento de que as terras arrendadas possuem alto grau de utilização, sendo efetivamente exploradas;
- conforme demonstrado no Laudo de Avaliação, depois de caracterizado cada tipo de área contida no imóvel, o VTN, no ano de 2010, exercício 2011, era de R\$ 6.639,00/ha, entretanto, a fiscalização arbitrou VTN com base no SIPT;
- enfatiza que o Laudo de Avaliação apresentado foi elaborado por profissional habilitado, com cadastro no CREA/MG, acompanhado por ART;
- o Laudo de Avaliação, revestido de todas as formalidades legais, deve ser considerado e prevalece sobre o valor arbitrado pela fiscalização;
- entende que os valores constantes do SIPT, para arbitrar o VTN, apesar de estar previsto em lei, precisa seguir determinados procedimentos para ser válido, que, no caso, seria juntar cópia da tela que informasse os valores utilizados no referido Sistema, o que não ocorreu, ficando impedido de verificar se foram utilizados os valores corretos e se estavam de acordo com os padrões adequados;
- a falta de juntada da tela SIPT, ou de outro documento que corrobore o valor encontrado, viola as garantias de ampla defesa e do contraditório, motivo pelo qual torna o método de arbitramento nulo de pleno direito;
- por fim, requer seja julgado integralmente insubsistente o lançamento impugnado, cancelando-se a Notificação de Lançamento, bem como requer a realização de diligência pela RFB, no imóvel, para que seja verificada in loco o efetivo grau de utilização de suas terras, bem como o VTN.

É o relatório.

Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente a autuação, conforme ementa abaixo (e-fl. 128/129):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2013

DA NULIDADE DO LANÇAMENTO. DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. A impugnação tempestiva da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal, e somente a partir disso é que se pode, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela.

DA REVISÃO DE OFÍCIO. DO ERRO DE FATO.

A revisão de ofício de dados informados pelo contribuinte na sua DITR somente cabe ser acatada quando comprovada nos autos, com documentos hábeis, a hipótese de erro de fato, observada a legislação aplicada a cada matéria.

DO ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte, quando solicitado pela Autoridade Fiscal, comprovar com documentos hábeis, os dados informados na sua DITR, posto que é seu o ônus da prova.

DA REVISÃO DE OFÍCIO. DO ERRO DE FATO.

A revisão de ofício de dados informados pelo contribuinte na sua DITR somente cabe ser acatada quando comprovada nos autos, com documentos hábeis, a hipótese de erro de fato, observada a legislação aplicada a cada matéria.

DA ÁREA DE PRODUTOS VEGETAIS.

As áreas destinadas à atividade rural utilizadas na produção vegetal cabem ser devidamente comprovadas com documentos hábeis, referentes ao ano-base do exercício relativo ao lançamento.

DA ÁREA COM REFLORESTAMENTO.

A área com reflorestamento pretendida cabe ser devidamente comprovada com documentos hábeis.

DO VALOR DA TERRA NUA - SUBAVALIAÇÃO.

Para fins de revisão dos VTN arbitrados pela fiscalização, com base nos VTN/ha apontados no SIPT, exige-se que o Laudo de Avaliação, emitido por profissional habilitado, atenda aos requisitos das Normas da ABNT, demonstrando, de maneira convincente, o valor fundiário do imóvel, a preço de mercado, à época do fato gerador do imposto, e que esteja acompanhado da necessária Anotação de Responsabilidade Técnica (ART).

DA PROVA PERICIAL. DILIGÊNCIA.

A perícia ou diligência destina-se a subsidiar a formação da convicção do julgador, limitando-se ao aprofundamento de questões sobre provas e elementos incluídos nos autos, não podendo ser utilizada para suprir o descumprimento de uma obrigação prevista na legislação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A Recorrente, devidamente intimada da decisão da DRJ em 25/01/2018 (fl. 149), apresentou o recurso voluntário de fls. 168/202, alegando: preliminarmente: nulidade da decisão recorrida, pois teria analisado sob a ótica de arguição de nulidade do lançamento ante suposto cerceamento do direito de defesa, quando na realidade deveria ter sido analisado sob a ótica da inobservância do princípio da verdade material e a impossibilidade de constituição do crédito tributário com base em presunção não admitida em lei e nulidade do lançamento pela ausência dos requisitos do art. 142 do CTN: ausência das fls. 04 e 05 da notificação de lançamento e quanto ao mérito: (a) inobservância ao princípio da verdade material: lançamento indevidamente fundamentado em presunção; (b) da comprovação da área vegetal cultivada e o grau de utilização superior a 80%; (c) impossibilidade de aplicar a alíquota mais gravosa – necessária análise do contexto fático probatório (argumento novo); (d) da comprovação do valor da terra nua – VTN; e (e) realização de diligência *in loco*.

Este recurso compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, Relator.

Do Recurso Voluntário

O presente Recurso Voluntário foi apresentado no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e por isso, dele conheço em parte e passo a apreciá-lo.

Preliminarmente: nulidade da decisão recorrida, pois teria analisado sob a ótica de arguição de nulidade do lançamento ante suposto cerceamento do direito de defesa, quando na realidade deveria ter sido analisado sob a ótica da inobservância do princípio da verdade material e a impossibilidade de constituição do crédito tributário com base em presunção não admitida em lei

Inobservância ao princípio da verdade material: lançamento indevidamente fundamentado em presunção

Basicamente, a alegação quanto à preliminar e ao mérito, acabam se confundindo, na medida em que alega-se inobservância ao princípio da verdade material e que o lançamento teria sido feito indevidamente fundamentado em presunção.

Verificando a decisão recorrida, temos que o contribuinte não tem razão em sua irresignação, vejamos:

Da Nulidade do Lançamento

O impugnante requer a nulidade do lançamento sob o argumento de que a glosa da área de produtos vegetais e o arbitramento do VTN teriam sido realizados por mera presunção, sem motivação, isso porque a fiscalização teria desconsiderado os elementos que demonstrariam o alto grau de utilização do imóvel, assim como o VTN apontado no Laudo de Avaliação fornecido.

Acrescenta, ainda, que a falta de juntada da tela SIPT, ou de outro documento que corroborasse o valor encontrado, violaria as garantias de ampla defesa e do contraditório, o que tornaria o método de arbitramento nulo de pleno direito.

Não obstante as alegações do requerente, entendo que a Notificação de Lançamento contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 11 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos incisos I, II, III e IV e principalmente aquelas necessárias para que se estabeleça o contraditório e permita a ampla defesa do autuado, conforme será demonstrado.

O art 11 do Decreto nº 70.235/72 assim dispõe:

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

O direito a ampla defesa ou ao contraditório, encontra-se previsto no art. 5º, LV, da Constituição da República, que assim dispõe:

art. 5º [...]

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; [...]

O Decreto nº 70.235/1972, que Dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal (PAF) diz, *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Assim, os vícios capazes de anular o processo são, somente, os transcritos anteriormente e a nulidade só será declarada se importar em prejuízo para o impugnante, de acordo com o art. 60, também, do Decreto nº 70.235/1972.

O contraditório no processo administrativo fiscal tem por escopo a oportunidade do sujeito passivo conhecer dos fatos apurados pela fiscalização, devidamente tipificados à luz da legislação tributária, e, dentro do prazo legalmente previsto, poder rebater, de forma plena, as irregularidades então apontadas pela Autoridade Fiscal, apresentando a sua versão dos fatos e juntando os elementos comprobatórios de que dispuser. Em suma, é o sistema pelo qual a parte tem a garantia de tomar conhecimento dos atos processuais e de reagir contra esses.

No presente caso, a Notificação de Lançamento identificou as irregularidades apuradas e motivou, em conformidade com a legislação aplicável às matérias, as alterações efetuadas na DITR, o que foi feito de forma clara, como se pode observar na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” e no “Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido”, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Tanto é verdade, que o interessado refutou, de forma igualmente clara e precisa, a imputação que lhe foi feita, como se observa do teor de sua impugnação, na qual o autuado expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, não restando dúvidas de que compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência.

Veja-se que o trabalho de revisão então realizado pela fiscalização é eminentemente documental, e o não-cumprimento das exigências para a comprovação dos dados declarados, no prazo previsto, justifica o lançamento de ofício, regularmente formalizado por meio de Notificação de Lançamento, nos termos do art. 14 da Lei nº 9.393/1996 e art. 52 do Decreto nº 4.382/2002 (RITR), combinado com o disposto no art. 149, V, da Lei nº 5.172/66 (CTN).

No caso, não compete à autoridade administrativa produzir provas relativas à matéria tributada ou mesmo em relação a qualquer outra matéria relacionada, como suscitou o impugnante, isto porque, nos termos dos artigos 40 e 47 (*caput*), ambos do Decreto nº 4.382/2002 (RITR), o ônus da prova, no caso, documental, é do contribuinte, o qual cumpre guardar ou produzir até a data de homologação do auto-lançamento, prevista no § 4º do art. 150 do CTN, os documentos necessários à comprovação dos dados informados na sua DITR ou mesmo para comprovar fatos alegados na sua impugnação.

Ressalta-se, que na fase de impugnação o ônus da prova continua sendo do contribuinte. De acordo com o sistema de repartição do ônus probatório adotado pelo Decreto nº 70.235/1972, norma que rege o processo administrativo fiscal, conforme dispõe seu art. 16, III, e de acordo com o art. 373 do Código de Processo Civil, aplicável à espécie de forma subsidiária, cabe ao impugnante fazer a prova do direito ou do fato afirmado na impugnação, o que, não ocorrendo, acarreta a improcedência da alegação.

Inclusive, consta no art. 28 do Decreto nº 7.574/2011, que regulamentou, no âmbito da RFB, o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, que é do interessado o ônus de provar os fatos que tenha alegado.

Cumpra-se destacar que nem mesmo a ausência de intimação prévia, o que não foi o caso, acarreta prejuízo ao contribuinte e não implica nulidade ou violação ao princípio constitucional do contraditório ou cerceamento do seu direito de defesa, uma vez que, depois de cientificado da exigência, o mesmo dispõe do prazo de trinta dias para apresentar sua impugnação, nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235/1972.

Saliente-se que não pode justificar a nulidade do presente lançamento o fato de a Autoridade Fiscal não ter intimado o contribuinte mais de uma vez, tampouco não ter acatado os documentos de prova apresentados, posto que a aceitação ou não dos mesmos, depende dos critérios de avaliação utilizados na análise desses documentos, à luz da legislação de regência.

Além disso, mesmo que a fiscalização não tivesse analisado todos os documentos, esse fato em nada prejudicaria o requerente, nos termos do art. 60 do Decreto nº 70.235/1972, posto que a impugnação e os documentos anexados a ela, assim como todos os documentos carreados aos autos, estão sendo analisados na fase de julgamento.

Com relação ao argumento do requerente de que estaria agindo de boa fé durante o processo fiscal, deve-se ressaltar que a responsabilidade por infrações tributárias é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

“Art.136 - Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Por oportuno, quanto à alteração do VTN declarado, de R\$ 14.290.905,01 para R\$ 24.487.500,00, baseada no SIPT, que afirma ser incorreta, uma vez que, para ele, esse procedimento só seria considerado válido quando houvesse a juntada da tela SIPT ao processo, equivocou-se o impugnante, uma vez que a referida tela se encontra anexada aos autos, especificamente às fls. 07. Além do mais, ainda que essa tela contendo os valores de terra nua não estivesse anexada aos autos, isto não o prejudicaria, uma vez que foram informados os referidos valores no Termo de Intimação de fls. 08/11, especificamente às fls. 10. Portanto, não cabe a alegação de que não os conhecia, visto que tomou ciência do citado Termo em 13/06/2016 (fls. 12).

No caso, verifica-se que autuação foi baseada nos estritos ditames do art. 14 da Lei nº 9.393/1996, conforme apresentado na Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is). Portanto, comprova-se tanto a origem do valor, qual seja, o SIPT, quanto a sua previsão legal, transcrita a seguir, *in verbis*:

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.” (grifo nosso)

§ 1º As informações sobre preços de terra observarão os critérios estabelecidos no art. 12, § 1º, inciso II da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios. (grifou-se)

Sendo assim, resta claro que o VTN utilizado pela fiscalização do Município, para o arbitramento, em função da subavaliação do VTN declarado, foi feito com base no menor valor/ha, por aptidão agrícola (terra de matas), indicado no Sistema de Preço de Terras (SIPT), instituído pela Receita Federal, conforme informações fornecidas pela Secretaria Estadual de Agricultura de Minas Gerais (fls. 07), conforme previsto em Lei, ressaltando que o SIPT constitui-se na ferramenta de que dispõe a fiscalização para

detectar eventuais distorções relativas aos valores declarados para os imóveis, tornando, portanto, afastada a hipótese de ilegalidade para o arbitramento do VTN.

Observe-se que os princípios do contraditório e da ampla defesa são cânones constitucionais que se aplicam tão somente ao processo judicial ou administrativo, e não ao procedimento de investigação fiscal. A primeira fase do procedimento, a fase ofensiva, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos visando demonstrar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias relativas à exigência, independentemente da participação do contribuinte.

A partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, com a instauração do litígio e formalização do processo administrativo, é assegurado ao contribuinte o direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa.

Nesse contexto, no caso concreto, não há que se falar em ofensa ao direito ao contraditório e à ampla defesa, uma vez que é justamente pela impugnação ora em análise que o contribuinte está exercendo esses direitos.

No que concerne às alegações suscitadas sobre a violação de princípios Constitucionais, cabe esclarecer que tal exame escapa à competência da autoridade administrativa julgadora. Os princípios Constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma. Ou seja, os princípios orientam a feitura da lei.

Por sua vez, a Autoridade Fiscal é uma mera executora de leis, não lhe cabendo questionar a legalidade ou constitucionalidade do comando legal, mas sim verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de possíveis inconstitucionalidades ou ilegalidades das normas vigentes, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do CTN.

A autoridade tributária julgadora, nos julgamentos administrativos, especialmente os de primeira instância, encontra-se cingida aos estritos termos da legislação fiscal, ou seja, deve observar os atos normativos da autoridade competente da Receita Federal do Brasil, a quem se subordina este Colegiado, conforme art. 7º da Portaria - MF nº 341, que *“Disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento(DRJ)”*, de 12/07/2011, *in verbis*:

Art. 7º São deveres do julgador:

[...]

IV - cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido; e

V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

É verdade que a decisão recorrida também tratou de outras questões e não se limitou a tratar do princípio da verdade material e do lançamento efetuado com base em presunção. Entretanto, analisando-se os trechos acima, verifica-se que ficou claro que se o lançamento foi feito com base em presunção, esta não é absoluta, ou seja, é uma presunção que comporta prova em contrário e que até o presente momento não foi satisfatória, conforme se demonstrará ao longo do presente voto.

Portanto, por estarmos diante de uma presunção relativa, a busca pela verdade material deveria estar fundamentada com elementos de prova, que no entender da decisão recorrida, não foi suficiente, de modo que não prospera a alegação de nulidade da decisão recorrida alegada pelo contribuinte.

**Nulidade do lançamento pela ausência dos requisitos do art. 142 do CTN:
ausência das fls. 04 e 05 da notificação de lançamento**

Quanto a este ponto, não há que se falar em nulidade, uma vez que o contribuinte se defendeu a contento e não houve afronta ao contraditório e à ampla defesa.

No mesmo sentido, constou da decisão recorrida:

Na presente situação, caso a Notificação de Lançamento tenha realmente sido entregue sem as folhas 04 e 05, conforme alega o requerente, poder-se-ia considerar tal fato como lapso manifesto da Autoridade Fiscal, que não teria como prejudicar o contribuinte, haja vista seu direito de pedir vista do processo, em conformidade com o art. 46 da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, *in verbis*:

Art. 46. Os interessados têm direito à vista do processo e a obter certidões ou cópias reprográficas dos dados e documentos que o integram, ressalvados os dados e documentos de terceiros protegidos por sigilo ou pelo direito à privacidade, à honra e à imagem.

Outrossim, as demais Notificações, referentes aos exercícios de 2011, 2012 e 2014, entregues ao contribuinte na mesma data, cujas impugnações estão sendo julgadas nesta mesma Sessão, foram apresentadas com todas as suas páginas, evidenciando, portanto, que se tratava das mesmas impropriedades apontadas pela fiscalização, exceção, apenas, para o ITR/2014, cujo VTN não foi objeto de malha. Assim, restava-lhe recorrer ao seu direito de pedido de vistas do presente processo, conforme registrado anteriormente, o que deve ter sido feito, haja vista a impugnação apresentada, cuja defesa se refere aos itens indicados pela Autoridade Fiscal.

Tanto é verdade, que o interessado refutou, de forma igualmente clara e precisa, a imputação que lhe foi feita, como se observa do teor de sua impugnação, de fls. 17/38, na qual o autuado expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, não restando dúvidas de que compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência.

Não restam dúvidas de que o recorrente sabia do que estava se defendendo além do fato de que poderia ter tido acesso ao processo e na pior das hipóteses, poderia ter alargado o prazo para apresentação de defesa.

Sendo assim, me utilizo das razões da decisão recorrida como fundamento.

Da comprovação da área vegetal cultivada e o grau de utilização superior a 80%

Quanto à alegada comprovação da área vegetal cultivada e o grau de utilização superior a 80%, resta evidenciado, como tratado acima, que são elementos de prova e que a decisão recorrida entendeu ser insuficiente para a finalidade almejada.

Observe-se o que constou do termo de intimação fiscal:

Termo de intimação fiscal nº 06106/00021/2016

- Documentos, tais como laudo técnico de uso do solo emitido por engenheiro agrônomo/florestal, acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica - ART registrada no Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia - Crea;

- Notas Fiscais do produtor; Notas Fiscais de insumos; certificado de depósito (em caso de armazenagem de produto); contratos ou cédulas de crédito rural; outros documentos que comprovem a área ocupada com produtos vegetais

Em outros termos, o contribuinte não apresentou notas fiscais de produtor, notas fiscais de insumos, contratos ou outros documentos que comprovem a área ocupada com produtos vegetais e por tal razão, não dá para afirmar com precisão que a área declarada, de fato corresponde à área efetivamente utilizada a este título.

Ademais, a decisão recorrida trouxe outros elementos a justificar a razão pela qual as provas trazidas aos autos, não serviram para comprovar as alegações do contribuinte:

Da Área Utilizada pela Atividade Rural

No que tange à área de produtos vegetais declarada na DITR/2012, de 1.583,9 ha, glosada pela Autoridade Fiscal, o impugnante pretende que seja restabelecida conforme indicado no quadro de fls. 90, constante do “Laudo de Avaliação Imóvel Rural”, de fls. 85/92, elaborado por Engenheiro Agrônomo, em 09/08/2011, com ART registrada em 18/07/2016 (fls. 96).

Inicialmente, cabe ressaltar que, não obstante a assinatura do profissional que elaborou o Laudo ter sido datada em 09/08/2011, a Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, que vem acompanhando o citado trabalho, foi registrada em 18/07/2016, data esta posterior ao início dos trabalhos de fiscalização, ocorrido em 13/06/2016 com a ciência do Termo de Intimação de fls. 08/11. Outrossim, a data indicada para realização dos trabalhos correspondentes à ART de fls. 96 é de 12/07/2016 a 12/07/2017.

O procedimento supracitado caracteriza que o Laudo de fls. 85/92 foi elaborado sem a devida ART, contrariando a Lei nº 6.496, de 07/12/1977, que institui a “Anotação de Responsabilidade Técnica” na prestação de serviços de engenharia, de arquitetura e agronomia, bem como a Resolução/CONFEA nº 425, de 18/12/1998, esta especificamente quanto ao art. 1º, § 1º, a saber:

Art. 1º - Todo contrato escrito ou verbal para a execução de obras ou prestação de quaisquer serviços profissionais referentes à Engenharia, à Arquitetura e à Agronomia fica sujeita à “Anotação de Responsabilidade Técnica (ART)”, no Conselho Regional em cuja jurisdição for exercida a respectiva atividade.

§1º - A prorrogação, o aditamento, a modificação de objetivo ou qualquer outra alteração contratual, que envolva obras ou prestação de serviços de Engenharia, Arquitetura e Agronomia, gerará a obrigatoriedade de ART complementar, vinculada à ART original.

Portanto, o Laudo de Avaliação não teve sua Responsabilidade Técnica Anotada (ART) no CREA, quando de sua elaboração, contrariando, como dito, a legislação retromencionada, fato que, por si só, é suficiente para que não seja acatado. Acrescente-se que a necessidade de ART anotada junto ao CREA, na elaboração e apresentação de laudo técnico de avaliação para fins de revisão do VTN, além de tratar-se de exigência legal, foi explicitada ao contribuinte no Termo de Intimação Fiscal de fls. 08/11.

Ressalte-se que, mesmo que o citado Laudo estivesse acompanhado da respectiva ART, ele, por si só, não seria suficiente para acatar a área de produtos vegetais, uma vez que seriam necessários, também, os documentos que embasaram as informações contidas no referido Laudo, como as notas fiscais do produtor, notas fiscais de insumos, certificado de depósito (em caso de armazenagem de produto), contratos ou cédulas de crédito rural.

Para análise dos argumentos utilizados pelo requerente, verificou-se que o quadro de fls. 90 informa que o imóvel teria uma área de cultivo de café, com 1.531,51 ha; com cultivo de eucalipto, de 27,82 ha; e, com outras culturas, com 24,06 ha.

Quanto à área ocupada com eucalipto, não declarada na DITR/2012, esta se enquadra em reflorestamento, não sendo considerada como produtos vegetais.

Apesar da alteração dos dados declarados originariamente na respectiva DITR somente ter sido solicitada após o início do procedimento de ofício, entendo que, quando aventada na fase de impugnação, a hipótese de erro de fato deve ser analisada, observando-se aspectos de ordem legal.

Caso fosse negada essa oportunidade ao contribuinte, estaria sendo ignorado um dos princípios fundamentais do Sistema Tributário Nacional, qual seja, o da estrita legalidade e, como decorrência, o da verdade material, de forma a adequar a exigência à realidade fática do imóvel.

Porém, na hipótese levantada, o lançamento regularmente impugnado somente poderá ser alterado, nos termos do art. 145, I, do CTN, em caso de evidente erro de fato, devidamente comprovado por meio de provas documentais hábeis e idôneas.

Para a comprovação da existência de área com reflorestamento, de 27,82 ha, caberia ao impugnante apresentar os seguintes documentos referentes a essa área, no período de 01/01/2011 a 31/12/2011: Notas fiscais do produtor; Notas fiscais de insumos; laudo de acompanhamento de projeto fornecido por instituição competente; certidão de órgão oficial comprovando a área de reflorestamento, que comprovassem a efetiva atividade rural, não bastando, para tanto, a informação de que haveria uma área plantada com eucaliptos.

Não trazida aos autos documentação conforme descrito, não cabe acatar a área requerida com reflorestamento de 27,8 ha, por não ter sido comprovada a ocorrência de erro de fato.

Para comprovação da área de produtos vegetais, no caso, de acordo com o indicado no Laudo de Avaliação, especificamente às fls. 90, de 1.555,57 ha [1.531,51 ha (café) e 24,06 ha (outras culturas)], além de laudo técnico, elaborado por profissional habilitado e acompanhado de ART, seria necessária a apresentação de documentos referentes à área plantada no período de 01/01/2011 a 31/12/2011, que dessem subsídio às informações constantes daquele documento, tais como: notas fiscais do produtor; notas fiscais de insumos; certificado de depósito (em caso de armazenagem de produto); contratos ou cédulas de crédito rural; outros documentos que fundamentassem a existência dessa área.

Com o intuito de justificar a área pretendida de produtos vegetais de 1.555,57 ha, além do Laudo supracitado, foram apresentados os seguintes documentos:

- a) Certificado REVLO Nº 135/2015, de 09/12/2015 – Licença Ambiental (fls. 98);
- b) Documento emitido pelo Conselho Estadual de Política Ambiental – COPAM, de 09/12/2015, sem assinatura, que seria do Sr. Secretário de Estado Adjunto de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável - MG (fls. 100/101 e Anexos de fls. 102/106);
- c) Relatório de Controle Ambiental – RCA, sem data e sem assinatura (fls. 108/110);
- d) ADA/2012, transmitido ao IBAMA em 27/09/2012 (fls. 121).

Em análise realizada nos documentos supracitados, pode-se concluir que haveria o propósito de vir a ter área ocupada com produtos vegetais no imóvel denominado “Fazenda Conquista”, entretanto, além de alguns deles terem sido emitidos em 2015, quando aqui se verifica a DITR/2012, outros se encontram sem assinatura e data de emissão. Quanto ao ADA/2012, este não é suficientemente hábil para comprovar a área de produtos vegetais declarada, até porque a área informada no ADA é de 1.583,9 ha, mesma dimensão declarada na DITR/2012, está diferente daquela informada às fls. 90 do Laudo de Avaliação, que seria de 1.555,57 ha [1.531,51 ha (café) e 24,06 ha (outras culturas)].

O impugnante alega, ainda, que deveria prevalecer o entendimento de que as terras arrendadas possuiriam alto grau de utilização e que seriam efetivamente exploradas.

Entretanto, não consta dos autos Contrato de Arrendamento com terceiros. Ressalte-se que, mesmo que tivessem sido anexados contratos de arrendamento do imóvel, isto não dispensaria os documentos que fundamentassem a existência da área de produtos vegetais, como as notas fiscais do produtor, notas fiscais de insumos, certificado de depósito (em caso de armazenagem de produto), contratos ou cédulas de crédito rural.

Quanto ao percentual do grau de utilização que resultou na alíquota de 8,60%, cabe esclarecer que não há como manter a alíquota de 0,30% quando o GU estiver como 1,7%, já que não foi comprovada a área de produtos vegetais declarada. Portanto, fica mantida a sua tributação com base na alíquota de cálculo de 8,60%, prevista para a dimensão do imóvel, observada a legislação de regência da matéria (art. 10, § 1º, inciso VI, da Lei 9.393/96) e a Tabela de Alíquotas anexa a essa Lei.

Por fim, conclui-se que o impugnante não apresentou documentos que pudessem comprovar o efetivo uso da área de produção vegetal, limitando-se a fornecer o Laudo de Avaliação de fls. 85/92, que, por si só, não é suficiente para que se proceda ao restabelecimento da área de produtos vegetais, mesmo que parcial, uma vez que seriam necessários, também, os documentos que embasaram as informações contidas no referido Laudo, que, além de não ser suficiente para a comprovação da citada área, ainda está desacompanhado da respectiva ART, conforme esclarecido anteriormente.

Dessa forma, considerando que o ônus da prova é do contribuinte, conforme já esclarecido anteriormente, e não sendo trazida aos autos a documentação, como descrito, deve ser mantida a glosa da área declarada como utilizada na produção vegetal de 1.583,9 ha.

Ressalva feita à alegação da intempestividade da Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, concordo com as razões da decisão recorrida e as utilizo como razão de decidir, tendo em vista que faltou a comprovação da área de exploração vegetal.

Da comprovação do valor da terra nua – VTN

Mais uma vez, deve-se concordar com o teor da decisão recorrida, uma vez que analisou o laudo apresentado e ressalvada a questão da intempestividade da Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, deve ser mantida, uma vez que bem analisou o documento apresentado:

Do Valor da Terra Nua (VTN) - Subavaliação

Quanto ao cálculo do Valor da Terra Nua (VTN), entendeu a Autoridade Fiscal que houve subavaliação, tendo em vista o valor constante do Sistema de Preço de Terras (SIPT), instituído pela Receita Federal, em consonância ao art. 14, *caput*, da Lei nº 9.393/96, razão pela qual o VTN declarado para o imóvel na DITR/2012, de R\$ 14.290.905,01 (R\$ 7.295,00/ha), foi alterado para R\$ 24.487.500,00 (R\$ 12.500,00/ha), com base no menor valor/ha, por aptidão agrícola (terra de matas), indicado no Sistema de Preço de Terras (SIPT), instituído pela Receita Federal, conforme informações fornecidas pela Secretaria Estadual de Agricultura de Minas Gerais, para os imóveis localizados no Município de Alfenas, para o exercício de 2012, consoante informação constante da tela SIPT de fls. 07.

Faz-se necessário verificar, a princípio, que não poderia a Autoridade Fiscal deixar de arbitrar novo Valor de Terra Nua, tendo em vista que o VTN/ha declarado, por hectare, no exercício de 2012, de R\$ 7.295,00/ha, além de corresponder a 58% do menor valor apontado no SIPT, por aptidão agrícola (matas), de R\$ 12.500,00/ha, para o exercício de 2012, informado pela Secretaria Estadual de Agricultura de Minas Gerais, para os imóveis localizados no Município de Alfenas, também, até prova documental hábil em contrário, é inferior a todos os VTN por hectare listados, qualquer que seja a aptidão agrícola [pastagem/pecuária (R\$ 16.530,00/ha) e cultura/lavoura (R\$ 16.530,00)], como se observa da “tela/SIPT”, às fls. 07.

Pois bem, caracterizada a subavaliação do VTN declarado e não tendo sido apresentado o laudo de avaliação então exigido, só restava à Autoridade Fiscal arbitrar novo valor de terra nua para efeito de cálculo do ITR/2012, em obediência ao disposto no art. 14, da Lei nº 9.393/1996, e art. 52 do Decreto nº 4.382/2002 (RITR), visto que à fiscalização cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do CTN.

Nesta fase, para comprovar o VTN declarado, o impugnante apresentou o “Laudo de Avaliação Imóvel Rural”, de fls. 85/92, elaborado por Engenheiro Agrônomo, porém, desacompanhado de ART, como esclarecido anteriormente. Pois bem, especificamente às fls. 90 do citado Laudo, é atribuído ao imóvel o VTN de R\$ 7.015,00/ha, este inferior ao declarado, de R\$ 7.295,00/ha, já rejeitado pela fiscalização.

Ocorre que, para atingir grau II de fundamentação e precisão, conforme exigido pela Autoridade Fiscal, esse Laudo deveria atender aos requisitos estabelecidos na norma NBR 14.653-3 da ABNT, com a apuração de dados de mercado (ofertas/negociações/opiniões), referentes a pelo menos 05 (cinco) imóveis rurais, preferencialmente com características semelhantes às do imóvel avaliado, com o posterior tratamento estatístico dos dados coletados, conforme previsto no item 8.1 dessa mesma Norma, adotando-se, dependendo do caso, a análise de regressão ou a homogeneização dos dados, conforme demonstrado, respectivamente, nos anexos A e B dessa Norma, de forma a apurar o valor mercado da terra nua do imóvel avaliado, a preços de 01/01/2012, em intervalo de confiança mínimo e máximo de 80%.

Pois bem, no presente caso não há como acatar a revisão do VTN pretendida pelo contribuinte, pois entendo que o teor do documento trazido aos autos, além de estar desacompanhado da necessária ART, não se mostra hábil para a finalidade a que se propõe, uma vez que não segue a integralidade das normas da ABNT, para um Laudo com fundamentação e grau de precisão II, não demonstrando, de forma clara e inequívoca, o valor fundiário do imóvel à época do fato gerador do ITR/2012 (01/01/2012), nem a existência de características particulares desfavoráveis, que justificassem um VTN/ha abaixo do arbitrado pela fiscalização com base no SIPT.

Assim, o Laudo apresentado não obedece integralmente aos requisitos da NBR 14.653-3, para um Laudo com grau de fundamentação de no mínimo II, não tendo sido observado, por exemplo, o item 7.4.3.4, que recomenda que, para o levantamento de dados, o engenheiro de avaliações deve investigar o mercado, coletar dados e informações confiáveis preferencialmente a respeito de negociações realizadas e ofertas, contemporâneas à data de referência da avaliação, com suas principais características econômicas, físicas e de localização. Essas fontes devem ser diversificadas tanto quanto possível.

No caso, o autor do trabalho informa que utilizou o “Método Comparativo”, sendo desenvolvido a partir de exame de plantas fornecidas, vistorias de propriedades, visitas à região, consultas aos órgãos públicos e técnicos especializados, além de pesquisas de valores correntes no mercado imobiliário local, técnico e contábil (fls. 87).

Contudo, entre outros itens, não foram apresentados tanto as amostras utilizadas quanto a memória do cálculo que resultou no VTN de R\$ 7.015,00/ha, conforme previsto no item 11.1 da NBR 14.653-3 da ABNT.

Também, o autor do trabalho não fez, de maneira objetiva, a comparação qualitativa das características particulares do imóvel em comparação com as demais terras dos imóveis rurais circunvizinhos, não evidenciando, de forma inequívoca, que o mesmo possuiria características particulares desfavoráveis diferentes das características gerais da microrregião de sua localização, para fins de justificar a revisão pretendida.

Assim, entendo que para formar a convicção em relação ao valor atribuído ao imóvel, o laudo deveria apresentar realmente grau de fundamentação II, já que a avaliação nele constante não atende a integralidade dos requisitos estabelecidos na NBR 14.653-3, principalmente os itens 7.4 – Pesquisa para estimativa do valor de mercado, com a identificação das fontes de informação (item 7.4.3.3. da NBR); 7.5 – Diagnóstico do mercado, 7.7 – Tratamento de Dados e 9 – Especificação das Avaliações, e, sendo assim, constato que o referido documento, não atingiria pontuação suficiente para enquadrá-lo com grau de fundamentação de no mínimo II, para que se obtivesse uma aceitável confiabilidade no resultado apresentado, conforme Tabelas 1 e 2 do item “9.2. Quanto à fundamentação” da citada Norma.

Em síntese, não tendo sido apresentado “Laudo de Avaliação”, com as exigências apontadas anteriormente, e sendo tal documento imprescindível para demonstrar que o valor fundiário do imóvel, a preços de mercado, em 01/01/2012, está compatível com a distribuição das suas áreas, de acordo com as suas características particulares e classes de exploração, não cabe alterar o VTN arbitrado pela fiscalização.

Assim sendo, entendo que deva ser mantida a tributação do imóvel com base no VTN de R\$ 24.487.500,00 (R\$ 12.500,00/ha), arbitrado pela fiscalização com base no menor valor/ha, por aptidão agrícola (terra de matas), indicado no SIPT, para o exercício de 2012, conforme informações recebidas pela Secretaria Estadual de Agricultura de Minas Gerais, para os imóveis rurais localizados no município de Alfenas (tela SIPT de fls. 07).

Realização de diligência *in loco*.

Quanto a este ponto, a recorrente requer a realização de diligência *in loco*, o que se mostra, nesta fase processual, uma medida inócu a inapropriada, uma vez que não é possível se constatar, atualmente, uma situação de quase uma década atrás.

Por outro lado, merece destaque o disposto nos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, **indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine.

(grifei)

(...)

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, **podendo determinar as diligências que entender necessárias**.

(grifei)

Mais uma vez, enfatizamos que o ônus da prova é do contribuinte, ora recorrente, na medida em que não trouxe qualquer documento que comprovasse suas alegações, conforme constou na decisão recorrida e nas razões que adotei para justificar a manutenção da autuação, não há, sequer, uma foto da área que demonstre algum cultivo, que pudesse gerar qualquer dúvida para a conversão do julgamento em diligência, de modo que tal medida se mostra desarrazoada.

Impossibilidade de aplicar a alíquota mais gravosa – necessária análise do contexto fático probatório

Apesar de estarmos diante de uma inovação recursal, sobre a qual não se instaurou o contencioso administrativo, nos termos do disposto nos artigos 14 e 17 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

A análise deste ponto não merece maiores esclarecimentos, tendo em vista que a utilização de alíquota mais gravosa é decorrência lógica do disposto na Lei nº 9393/1996:

Art. 11. O valor do imposto será apurado aplicando-se sobre o Valor da Terra Nua Tributável - VTNT a alíquota correspondente, prevista no [Anexo desta Lei](#), considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização - GU.

§ 1º Na hipótese de inexistir área aproveitável após efetuadas as exclusões previstas no art. 10, § 1º, inciso IV, serão aplicadas as alíquotas, correspondentes aos imóveis com grau de utilização superior a 80% (oitenta por cento), observada a área total do imóvel.

O anexo a que refere o dispositivo acima mencionado:

TABELA DE ALÍQUOTAS

(Art.11)

Área total do imóvel (em hectares)	GRAU DE UTILIZAÇÃO - GU (EM %)				
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 até 50	Até 30
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
Maior que 50 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
Maior que 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
Maior que 500 até 1.000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maior que 1.000 até 5.000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

Apenas para demonstração de que a aplicação da alíquota depende da comprovação das áreas a serem excluídas no cálculo e que foram objeto de glosa e não foram efetivamente comprovada nos presentes autos, não prospera a alegação da recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya