



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11624.720123/2011-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2401-010.892 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 7 de março de 2023
Recorrente COPEL GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2007, 2008

INCONSTITUCIONALIDADE. DECLARAÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

ITR. SUJEITO PASSIVO.

Contribuinte do ITR é o proprietário, o titular de domínio útil ou o possuidor do imóvel rural a qualquer título.

ITR. ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO. FLORESTAS NATIVAS.

Ao alegar defesa indireta de mérito consistente em erro na declaração por deixar de informar área de interesse ecológico ou de floresta nativa, cabe ao contribuinte apresentar conjunto probatório hábil a demonstrar todos os requisitos legais para a caracterização da isenção.

ITR. VALOR DA TERRA NUA.

Adotando a fiscalização o menor valor apurado por aptidão agrícola, cabe à recorrente o ônus de apresentar laudo técnico para comprovar que o real valor de mercado das terras objeto do lançamento seria inferior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Eduardo

Newman de Mattera Gomes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 162/188) interposto em face de Acórdão (e-fls. 150/157) que julgou improcedente impugnação contra Auto de Infração (e-fls. 62/71), referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), exercício 2007 e 2008, tendo como objeto o imóvel denominado “CUBATÃO GRANDE”, cientificado em 06/09/2011 (e-fls. 74).

Segundo a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, após regularmente intimado, o contribuinte não comprovou a Área com Reflorestamento e nem o Valor da Terra Nua declarado.

Na impugnação (e-fls. 76/95), em síntese, foram abordados os tópicos:

- (a) Não incidência de ITR sobre área afeta à Concessão do Serviço Público de Energia e não ocorrência do fato gerador.
- (b) Floresta Nativa. APA.

Do Acórdão de Impugnação (e-fls. 150/157), extrai-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2007, 2008

NIRF 3.532.408-2. Imóvel Cubatão Grande.

SUJEIÇÃO PASSIVA.

E considerado contribuinte do ITR o proprietário do imóvel indicado como tal junto ao Registro de Imóveis.

RETIFICAÇÃO DOS DADOS DECLARADOS.

Os dados declarados, utilizados para cálculo do tributo, são passíveis de alteração somente quando forem apresentados elementos que justifiquem reconhecer erro no preenchimento da declaração.

ÁREAS ISENTAS. TRIBUTAÇÃO.

Para exclusão da tributação sobre áreas de preservação permanente, reserva legal, florestas nativas e outras não declaradas, além da comprovação de entrega do ADA ao Ibania, no prazo fixado na legislação, sua existência deve ser comprovada por meio de laudo técnico que as quantifique e caracterize de acordo com a legislação aplicável.

VALOR DA TERRA NUA.

A base de cálculo do imposto será o valor da terra nua apurado com base no SIPT, se não existir comprovação que justifique sua alteração.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Acórdão foi cientificado em 30/08/2013 (e-fls. 159/161) e o recurso voluntário (e-fls. 162/188) interposto em 01/10/2013 (e-fls. 162), em síntese, alegando:

- (a) Tempestividade. Intimada em 30/08/2013, o recurso é tempestivo.
- (b) Imunidade. Imóvel de titularidade da União. Imunidade tributária. Imóvel de titularidade da União. A decisão recorrida considera que a impugnante é parte legítima para responder pelo ITR por ser proprietária junto ao Registro de Imóveis. Embora alguns imóveis estejam registrados como tendo sido desapropriados pela concessionária de serviço público, tal fato não dá à concessionária a propriedade do imóvel. Isso porque, os bens não perdem o caráter de públicos. Trata-se de bem de titularidade da União por estar vinculado ao serviço público de titularidade da União, não pertencendo o bem à esfera privada. Em relação ao Poder Público, não se depende da exigência de averbação da transferência no registro de imóveis. Não se tratando de propriedade privada, não incide ITR sobre o bem público de uso especial. A área do imóvel Cubatão Grande constitui um bem público, de titularidade da União Federal, eis que a sua utilização pela COPEL decorre de um contrato de concessão de serviço público, logo não há que se falar em propriedade ou posse da Copel e nem sequer atribuir a condição de sujeito passivo à Recorrente.
- (c) Área de Interesse Ecológico. O acórdão recorrido não aceitou as justificativas apresentadas pela recorrente, corroborados pelos documentos anexados na Impugnação ao Auto de Infração, por meio dos quais se buscou comprovar que sobre o imóvel em tela, há área de vegetação nativa, de interesse ecológico, portanto, excluídas da base de cálculo da ITR, consoante o art. 10, § 10, inc. II, alínea "b", da Lei 9.393/1998. A partir de 1996 (encerramento do prazo), o reflorestamento tornou-se inócuo, ou seja, considerado inexistente, posto que os espécimes foram incorporados à mata nativa. Tais fatos foram satisfatoriamente comprovados por meio dos documentos anexados, como: a) Matrícula n.º 5.659 do Registro de Imóveis do 2º Ofício de São José dos Pinhais, na qual consta a averbação do contrato de arrendamento à Reflorestadora Banestado; b) Escritura Pública de arrendamento à Reflorestadora Banestado e c) Proposta Ambiental para Criação de Reservas Particulares do Patrimônio Natural — RPPN na Serra do Mar. Veja que há um estudo elaborado por técnicos da COPEL e IAP com o fim de transformar a áreas indicadas em Reserva Particular do Patrimônio Natural — RPPN, cujo processo administrativo já foi iniciado. O Parecer Técnico, elaborado por engenheiro florestal, concluiu que a "área objeto é caracterizada como Floresta Ombrófila Densa e está localizada na Serra do Mar, em área de elevado valor ambiental, com características únicas e elevado patamar de conservação, demonstrando-se, também, apta para criação de Unidade de Conservação pelos órgãos ambientais competentes". O Ato Declaratório Ambiental anexado ao processo, ainda que referente ao exercício de 2010, aponta que no imóvel em questão a sua área é integralmente coberta por floresta nativa (vegetação natural), tal como declarado pela recorrente. O ADA não é exigência legal e a jurisprudência admite a apresentação de ADA intempestivo com base na verdade material, bem como há jurisprudência o considera desnecessário. O

imóvel Cubatão Grande foi declarado como área de interesse ecológico através de ato do governo estadual pelo Decreto Estadual n.º 1.234, de 1992, que criou Área de Proteção Ambiental - APA, sendo desnecessário o ADA. Ademais, depreende-se do estudo elaborado por grupo de trabalho instituído pela Portaria no 188/2006 do Instituto Ambiental do Paraná - IAP, que diversas áreas, dentre as quais a do imóvel denominado Cubatão Grande, constituem-se em áreas ambientalmente conservadas possíveis de serem transformadas em Unidades de Conservação.

- (d) Valor da Terra Nua. Não possui valor de mercado área de floresta nativa de interesse ambiental, pois se destinam à preservação ambiental. As terras destinadas a preservação ambiental, incluindo as reservas florestais e de vegetação nativa, não tem valor de mercado e além de constituir área indisponível, são inaproveitáveis para a finalidade a que se propõe o ITR, que é Imposto regulatório que visa exclusivamente incentivar atividade agrícola. Área de vegetação nativa é bem público fora do comércio jurídico de direito privado, sem valor de mercado. Decisão do 2º Conselho de Contribuintes já reconheceu a área de preservação permanente como a não possuir valor de mercado.
- (e) Multa e juros. Não havendo débito e nem ausência de pagamento, não, por consequência, há mora e nem são devidos encargos ou penalidade a ser imputada. Além disso, o percentual da multa é confiscatório e abusivo, ofendendo ao direito de propriedade e aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade (jurisprudência e doutrina).

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 30/08/2013 (sexta-feira) (e-fls. 159/161), o recurso interposto em 01/10/2013 (e-fls. 162) é tempestivo (Decreto n.º 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Ilegitimidade passiva. Imunidade. Imóvel de titularidade da União. Imunidade tributária. Imóvel de titularidade da União. O presente lançamento se refere ao imóvel rural Cubatão Grande, NIRF n.º 3.532.408-2, com área total de 1.210,0ha (e-fls. 62/71). Não detecto nos autos que o imóvel em questão envolva área afeta à concessão de serviço público de geração de energia elétrica. Pelo contrário, Laudo e Parecer Técnico informam tratar-se de imóvel sem utilização por empreendimento da Copel (e-fls. 127, 235 e 255).

De qualquer forma, em sede de preliminar de ilegitimidade passiva, cabe asseverar, que a argumentação da recorrente, de plano, não se sustenta enquanto questão de direito, ou seja, independentemente da situação concreta.

Bem da União é o potencial de energia hidráulica (Constituição, art. 20, VIII), a capacidade potencial de um determinado local gerar energia hidráulica. Trata-se de bem que não se confunde com o imóvel rural (Constituição, art. 176). Contribuinte do ITR é o proprietário, o titular de domínio útil ou o possuidor do imóvel rural a qualquer título (Lei nº 9.393, de 1996, art. 4º). A circunstância de a recorrente¹ ser concessionária de serviço público federal e desenvolver em imóvel rural a geração de energia elétrica não a torna imune ou isenta e nem retira o valor de mercado da terra nua. Não há imunidade (Constituição, art. 173, §2º), na linha do decidido quando da fixação das teses nos Temas 385² e 437³ de repercussão geral, sendo didática a seguinte ementa de decisão do Supremo Tribunal Federal a tratar de questão análoga (ITBI), transcrevo:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ITBI. EMPRESA PRIVADA. CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. BENS IMÓVEIS ADQUIRIDOS PARA O FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. EXTENSÃO INDEVIDA. 1. A discussão relacionada à extensão da imunidade tributária recíproca para favorecimento de empresa privada fornecedora de energia elétrica encontra solução nos Temas 437 e 385 da repercussão geral. 2. A imunidade tributária recíproca não deve servir de instrumento para a geração de riquezas incorporáveis ao patrimônio de pessoa jurídica de direito privado cujas atividades tenham manifesto intuito lucrativo. 3. É inviável o processamento de recurso extraordinário se, para se divergir do entendimento adotado na origem, for necessário reexaminar fatos e provas. Súmula 279/STF. 4. Agravo regimental a que se nega provimento, com previsão de aplicação de multa, nos termos do art. 1.021, §4º, do CPC.

(RE 1170302 AgR, Relator(a): EDSON FACHIN, Segunda Turma, julgado em 06/09/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-219 DIVULG 08-10-2019 PUBLIC 09-10-2019)

¹ Apresenta-se como fato notório que a Copel Geração e Transmissão S.A. - Copel GeT é uma sociedade por ações, subsidiária integral da Companhia Paranaense de Energia - Copel (esta uma sociedade de economia mista com ações negociadas em bolsa de valores), dotada de personalidade jurídica de direito privado, parte integrante da administração indireta do Estado do Paraná, instituída pela Lei Estadual nº 12.355/1998, sob autorização das Resoluções Aneel nº 558/2000 e 258/2001, tendo inicialmente absorvido bens, instalações, direitos e obrigações da Companhia Paranaense de Energia - Copel e posteriormente parte do patrimônio da Copel Transmissão S.A., quando da cisão total e extinção desta.

² **Tema 385** - Reconhecimento de imunidade tributária recíproca a sociedade de economia mista ocupante de bem público. Leading Case: **RE 594015**

Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 150, VI, a, da Constituição Federal, se a imunidade tributária recíproca alcança, ou não, sociedade de economia mista arrendatária de terreno localizado em área portuária pertencente à União.

Tese: A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição não se estende a empresa privada arrendatária de imóvel público, quando seja ela exploradora de atividade econômica com fins lucrativos. Nessa hipótese é constitucional a cobrança do IPTU pelo Município.

³ **Tema 437** - Reconhecimento de imunidade tributária recíproca a empresa privada ocupante de bem público. Leading Case: **RE 601720**

Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 150, VI, a, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal, se a imunidade tributária recíproca alcança, ou não, bem imóvel de propriedade da União cedido à empresa privada que explora atividade econômica.

Tese: Incide o IPTU, considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo.

A recorrente apresentou as Declarações de ITR (e-fls. 11/30) e não nega deter o imóvel objeto do lançamento. Aparentemente, considera não haver posse com *animus domini* em razão de não poder dispor do imóvel, sendo revertido ao patrimônio da União ao término da concessão. Contudo, na pendência da concessão, a expectativa de posterior transmissão da propriedade para a União não tem o condão de retirar a posse com *animus domini* ao tempo do fato gerador, sendo pertinentes as ponderações constantes do voto condutor do Acórdão n.º 2201-002.476, transcrevo:

Conforme texto publicado no sítio da Agência Nacional de Águas¹, nos aproveitamentos hidrelétricos dois bens públicos são objeto de concessão, quais sejam: o potencial de energia hidráulica e a água.

Nos aproveitamentos hidrelétricos dois bens públicos são objeto de concessão pelo poder público: o potencial de energia hidráulica e a água. Anteriormente à licitação da concessão ou à autorização do uso do potencial de energia hidráulica, a autoridade competente do setor elétrico deve obter a Declaração de Reserva de Disponibilidade Hídrica - DRDH junto ao órgão gestor de recursos hídricos. Posteriormente, a DRDH é convertida em outorga em nome da entidade que receber, da autoridade competente do setor elétrico, a concessão ou autorização para uso do potencial de energia hidráulica, conforme disposições dos Arts. 7 e 26º, da Lei 9.984, de 2000. Art. 23º do Decreto n.º 3.692, de 2000, e Art. 9º da Resolução CNRH n.º 37, de 2004. No caso de corpos de água de domínio da União, a ANA emite a DRDH e a converte em outorga conforme os procedimentos estabelecidos na Resolução da ANA n.º 131/2003. (grifos nossos)

Os imóveis, no caso as propriedades rurais, não estão inseridos no objeto da concessão. Também, não é possível equiparar potencial de energia hidráulica ao imóvel no qual tal potencial se encontra. Logo, o imóvel em questão não é bem da União.

Quanto à argumentação utilizada pela recorrente de que ao fim da concessão o imóvel seria revertido ao poder concedente, em razão da afetação ao serviço público, afirmando assim que não seria proprietária do imóvel, destacam-se na jurisprudência as lições de Carvalho Filho²:

A reversão é a transferência dos bens do concessionário para o patrimônio do poder concedente em virtude da extinção do contrato. O termo em si não traduz a fisionomia do instituto. De fato, reversão é substantivo que deriva de reverter, isto é, retomar, dando a falsa impressão que os bens da concessão vão retornar à propriedade do concedente. Na verdade, os bens nunca foram de propriedade do concedente; apenas passa a sê-lo quando se encerra a concessão. Antes, integravam o patrimônio do concessionário.

O sentido melhor do termo, portanto, não tem conotação como os bens, mas sim com o serviço delegado. Com efeito, o que reverte para o concedente não são os bens do concessionário, mas sim o serviço público que constitui objeto de anterior delegação pelo instituto da concessão. O ingresso dos bens no acervo do concedente, quando ocorre, é mero corolário da retomada do serviço."

Os apontamentos do ilustre jurista demonstram que o poder concedente não é, e nem nunca foi proprietário dos bens integrantes da concessão. Logo, se o ao fim desta o imóvel no qual se encontra o potencial de energia hidráulica tiver que ser incorporado à União, isto não significa que o referido bem já tenha integrado ou integre o patrimônio da União.

Reforça o presente ponto com fato de que a reversão dos bens pode ser onerosa ou gratuita. No primeiro caso, o concedente tem o dever de indenizar o concessionário, porque os bens foram adquiridos com seu exclusivo capital (art. 36 da Lei n.º. 8.987/95). Na reversão gratuita, a fixação da tarifa já levou em conta o ressarcimento do concessionário pelos recursos que empregou na aquisição dos bens, de forma que ao final tem o concedente o direito à propriedade desses bens sem qualquer ônus. Nota-se que o poder público irá adquirir os bens ao fim da concessão, seja pelo pagamento

parcelado diluído no preço da concessão ou pela indenização ao fim da mesma, *in verbis*:

"Art. 36. A reversão no advento do termo contratual far-se-á com a indenização das parcelas dos investimentos vinculados a bens reversíveis, ainda não amortizados ou depreciados, que tenham sido realizados com o objetivo de garantir a continuidade e atualidade do serviço concedido."

Como destacou a decisão recorrida, o CTN (arts. 29 e 31) e a Lei 9.393/1996 (arts. 1º, caput, e 4º) "não faz distinção entre o proprietário e o possuidor da terra, nem indica a prioridade que poderia ocorrer em relação à responsabilidade pelo pagamento do imposto", estando correto o "o lançamento do imposto em nome daquela que tem a propriedade ou a posse do imóvel, com base nas informações cadastrais prestadas por ela própria à Receita Federal".

¹ <http://www2.ana.gov.br/Paginas/servicos/outorgaefiscalizacao/drdh.aspx>. (Acessado em 26.06.14)

² CARVALHO FILHO, José do Santos Manual de Direito Administrativo 24ª Edição. Ed. Lúmen Júris, Rio de Janeiro: 2011. pág. 375

Destarte, mesmo se abstraindo a ausência de prova a sustentar a preliminar de ilegitimidade passiva, impõe-se sua rejeição.

Área de Interesse Ecológico. Florestas Nativas. A própria recorrente reconhece que o reflorestamento tornou-se inócuo ao tempo dos fatos geradores, devendo ser desconsiderado. Contudo, postula sua reclassificação como área de interesse ecológico ou floresta nativa. Ao alegar defesa indireta de mérito consistente no erro de declarar área de interesse ecológico ou de floresta nativa como área de reflorestamento, cabe à contribuinte apresentar conjunto probatório hábil a demonstrar todos os requisitos legais para a caracterização da isenção.

A Área de Proteção Ambiental - APA pode ser tida como de interesse ecológico, mas, nos termos do art. 10, § 1º, inciso II, alíneas "b" e "c", da Lei nº 9.393, de 1996, a isenção se condiciona a declaração mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, não bastando a norma geral de criação da APA, no caso o Decreto Estadual nº 1.234, de 1992. Não detecto nos autos ato específico, não lhe fazendo às vezes estudo para a criação de Reserva Particular do Patrimônio Natural – RPPN (e-fls. 124/144 e 232/252).

O estudo conjunto Copel e IAP (e-fls. 124/144 e 232/252) apenas qualifica o imóvel como a ter potencial para criação de Unidade de Conservação, afirmando haver remanescentes de vegetação bem preservadas da Floresta Atlântica paranaense, mas sem quantificar a área. O Parecer Técnico de e-fls. 253/257 não está acompanhado de ART⁴, foi elaborado em 2012 e os fatos geradores se referem aos exercícios 2007 e 2008 e, apesar de afirmar que o imóvel apresenta extensas áreas cobertas com vegetação natural, com suas características originais mantidas, incluindo áreas representativas de vegetação primária ou em estado avançado de regeneração natural, não é claro quanto à situação da área ao tempo dos fatos geradores, tendo se limitado a sustentar que as características referentes ao estágio de desenvolvimento da floresta nativa são mantidas há vários anos. Logo, os documentos em

⁴ A existência de contrato de emprego para o exercício de cargo ou função de engenharia com registro de ART de cargo ou função não exime o registro de ART de execução de obra ou prestação de serviço - específica ou múltipla (Resolução CONFEA nº 1.025, de 2009, art. 44).

questão não possibilitam convencimento quanto a uma perfeita quantificação e qualificação da área.

O constante de transcrição do Registro de Imóveis e a documentação atinente ao arrendamento são muito anteriores aos fatos geradores e não se prestam para provar a existência de área de interesse ecológico ou da dimensão e estágio da floresta ao tempo dos fatos geradores.

De qualquer forma, não se carrou aos autos Ato Declaratório Ambiental - ADA dos Exercícios 2007 e 2008 a respaldar área de interesse ecológico ou de florestas nativas, exigência expressamente prevista em lei e que não resta suprida pela exibição do ADA do Exercício de 2010 (Lei n.º 6.938, de 1981, art. 17-O, §1º, na redação da Lei n.º 10.165, de 2000).

Valor da terra nua. Uma vez devidamente configuradas as áreas de preservação permanente, interesse ecológico ou de floresta nativa, há isenção e exclusão da área tributável, não influenciando no valor da terra nua tributável apurado, a ter por objeto apenas as áreas remanescentes passíveis de tributação. No caso concreto, isso ocorreu em relação à área de preservação permanente de 60,0ha, não glosada. Os elementos constantes dos autos, contudo são insuficientes para caracterizar as áreas de interesse ecológico e floresta nativa, como já explicitado. A floresta existente no imóvel pode até⁵ ser considerada floresta pública (Lei n.º 11.284, de 2006, art. 3º, I), mas não bem público. Logo, há que se aferir o valor de mercado da terra nua. A fiscalização adotou o menor valor apurado por aptidão agrícola, não tendo a recorrente se desincumbido do ônus de apresentar laudo técnico a comprovar que o real valor de mercado das terras objeto do lançamento seria inferior.

Multa e juros. Mantido o lançamento, não prospera a alegação de que, uma vez cancelado o principal, não seriam devidos encargos e penalidades. Além disso, a multa constituída possui fundamento legal, invocado expressamente pela fiscalização no Auto de Infração, não sendo o presente colegiado competente para afastá-lo por suposta violação de princípios e regras constitucionais (Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 26-A; e Súmula CARF n.º 2).

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR A PRELIMINAR e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro

⁵ Ver nota 1, acima.