MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	13413.000230/2005-81
Recurso nº	342.574 Voluntário
Acórdão nº	**2102-00.802 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	19 de agosto de 2010
Matéria	ITR
Recorrente	ALMANY DE SÁ BARRETO SAMPAIO
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2001

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE. COMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO.

Compete à autoridade fiscal rever o lançamento realizado pelo contribuinte, revogando de ofício a isenção quando constate a falta de preenchimento dos requisitos para a concessão do favor.

RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A retificação da declaração de rendimentos só é possível mediante a comprovação do erro em que se funde e antes do início da ação fiscal.

IMPUGNAÇÃO DESTITUÍDA DE PROVAS.

A impugnação deverá ser instruída com os documentos que fundamentem as alegações do interessado.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Giovanni Christian Nunes Campos - Presidente

Rubens Maurício Carvalho – Relator

EDITADO EM: 09/11/2010

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Giovanni Christian Nunes Campos, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Núbia Matos Moura, Rubens Maurício Carvalho e Eivanice Canário da Silva (Suplente convocada).

Relatório

Trata o presente processo de autuação do ITR decorrente de retificações de ofício. Os valores declarados, retificados de ofício e julgados na DRJ seguiram o seguinte histórico:

ITR 2001	Declarado, fl. 66	Retificação de ofício	Acórdão DRJ, fl. 72
03-Área de Utilização Limitada	415,0 ha	0,0 ha	0,0 ha

Para descrever a sucessão dos fatos deste processo até o julgamento na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), adoto o relatório do acórdão de fls. 72 a 82 da instância *a quo, in verbis*:

> Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração, no qual é cobrado o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, exercício 2001, relativo ao imóvel denominado "Fazenda Barra Verde", localizado no município de Pedra PE, com área total de 1.210,0 ha, cadastrado na SRF sob o nº 0.123.970-8, no valor de R$ 15.502,04, acrescido de multa de lançamento de ofício e de juros de mora, no total de R$ 38.655,88.
>
> Ciência do lançamento em 16/12/2005, conforme AR de fl.28
>
> Não concordando com o auto de infração apresenta impugnação, em data de 16/01/2006, segunda-feira, em síntese:
>
> Transcreve a descrição dos fatos constantes do auto de infração, fls. 04/05.
>
> Preliminar de Nulidade do Auto de Infração
>
> Uma das razões do auto de infração foi a de o impugnante não haver provado a utilização da área de pasto nativo. O ônus da prova cabe ao responsável pelo lançamento e não ao contribuinte. Não se pode acusar sem provas da ocorrência da ilegalidade atribuída, sob pena de acarretar em nulidade dos procedimentos fiscais e em conseqüência na inexigibilidade dos valores lançados. Impõe-se que o lançamento se faça acompanhar de provas. Tais provas devem ser produzidas pelo Fisco. Cita Acórdão do TRF da 2ª Região.
>
> Em seguida cita Henrique Barros de Arruda em relação a novas provas que o reclamante possa trazer ao processo. Cita ainda Paulo Celso Bonilha quanto à regra processual da prova a cargo da Fazenda. Neste sentido ainda cita Yves Gandra Martins e Acórdão do STJ.
>
> Assim na espécie, quando o contribuinte declarou que a área questionada do imóvel era utilizada como pastagem nativa em retificação à declaração anterior, é de ser considerada independente de iniciado ou não o procedimento fiscal, em face do

princípio da verdade material, cabendo à Autoridade Fiscal Lançadora provar o contrário para efeito de validade do ato administrativo do lançamento, e não como no caso pretender inverter o ônus da prova.

Isto posto deve ser declarada a nulidade do lançamento deste auto de infração.

Do Mérito

Trata o impugnante sobre o fato gerador e conclui que esse tem conotação econômico-jurídica, é condição essencial para que se instaure a obrigação, que depende do ato administrativo legalmente vinculado do lançamento. Cita o art. 114 do Código Tributário Nacional – CTN.

Sobre a legalidade cita o art. 97 do CTN. A respeito das áreas de preservação permanente e de utilização limitada transcreve o art. 10 da Lei nº 9.393/96. A exclusão da tributação dessas áreas não se trata de isenção, mas corresponde à definição da própria base de cálculo do tributo, ajustando-a à capacidade contributiva do sujeito passivo, em respeito ao art. 150, IV, da Constituição Federal.

Estende-se sobre o conceito de área de preservação permanente. As áreas de preservação permanente não estão submetidas ao regime de registro de imóveis, a restrição de utilização decorre unicamente da norma legal, razão também de não se encontrar submetida a reconhecimento por órgão público de controle ambiental.

Em caso de dúvida sobre a área de preservação permanente cabe ao Fisco verificar se a área declarada corresponde à realidade.

Outrossim, não se caracterizando como isenção, mas como elemento de constituição do crédito tributário, ainda que estivesse submetida à obrigação acessória, apresentação de ADA, não poderia o seu descumprimento alterar a definição legal da base de cálculo, estaria submetida à aplicação de multa regulamentar e não à alteração dos elementos constitutivos do fato gerador, posto que se estaria utilizando o tributo como penalidade em desrespeito ao art. 3º do Código Tributário Nacional - CTN. Cita ainda o art. 99 do CTN.

Superada a preliminar de nulidade do lançamento, faz-se mister a revisão do lançamento de ofício no que diz respeito ao valor do imposto, posto que, excluída a área de reserva permanente de 51,44 hectares restaria área aproveitável de 1.143,56 hectares, mantidos todos os demais parâmetros apontados no ato administrativo, ora impugnando, o Grau de Utilização seria de 65,58, o que implicaria na redução da alíquota para 1,60% sobre o valor tributável. Respalda-se no art. 149, VIII, do CTN, para a revisão do lançamento.

Informa que, no imóvel, há área utilizada com rebanho. Não poderia ser excluída a pastagem nativa como apontada para efeito de cálculo da área utilizada, o que elevaria para cerca de 90% o Grau de Utilização. Comenta sobre o art. 138 do CTN.

Ao final pede a anulação do auto de infração, caso contrário sua improcedência ou mesmo a procedência parcial para efeito de revisão.

Diante desses fatos, as alegações da impugnação e demais documentos que compõem estes autos, o órgão julgador de primeiro grau, ao apreciar o litígio, em votação unânime, afastou as preliminares de nulidade e no mérito, julgou procedente o lançamento, mantendo o crédito consignado no auto de infração, considerando que os argumentos da recorrente e provas apresentadas foram insuficientes, no seu entender, para desconstituir os

fatos postos nos autos que embasaram o lançamento, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2001

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. COMPROVAÇÃO.

A exclusão de áreas declaradas como de preservação permanente e de utilização limitada da área tributável do imóvel rural, para efeito de apuração do ITR, está condicionada ao seu reconhecimento pelo Ibama ou por órgão estadual competente, mediante Ato Declaratório Ambiental (ADA), ou à comprovação de protocolo de requerimento desse ato àqueles órgãos, no prazo de seis meses, contado da data da entrega da DITR

ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO.

A exclusão da área de reserva legal da tributação pelo ITR depende de sua averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, até a data da ocorrência do fato gerador.

ÁREA DE PASTAGENS. ÍNDICE DE RENDIMENTO.

Para fins de cálculo do grau de utilização do imóvel rural, considera-se área servida de pastagem a menor entre a declarada pelo contribuinte e a obtida pelo quociente entre a quantidade de cabeças do rebanho ajustada e o índice de lotação mínima.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não restando comprovada a ocorrência de preterição do direito de defesa nem de qualquer outra hipótese expressamente prevista na legislação, não há que se falar em nulidade do lançamento.

RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO.

Não se retifica a Declaração, por iniciativa do próprio declarante, que vise a reduzir ou excluir tributo, quando não fica comprovado, por documentos hábeis, o erro em que se funde.

PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de realização de perícia e diligência, mormente quando ele não satisfaz os requisitos previstos na legislação de regência.

INSTRUÇÃO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA.

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa,

precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, de fls. 89 a 101, trazendo genéricos argumentos sobre a isenção do ITR nas Áreas de Reserva Legal e *Preservação Ambiental* e mais adiante sobre Áreas de Preservação Permanente. Aduz ainda que parte do imóvel é ocupado com pastagem nativa e que independente de iniciado o procedimento fiscal, por ser matéria de fato deve ser considerado. Insiste que as provas para que seja efetuado o lançamento deveria ser do fisco e não do contribuinte, requerendo ao final, pelo provimento ao recurso e cancelamento da exigência

Dando prosseguimento ao processo este foi encaminhado para julgamento de segunda instância administrativa.

É O RELATÓRIO.

Voto

Conselheiro Rubens Maurício Carvalho.

ADMISSIBILIDADE

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Assim sendo, dele conheço.

Verifica-se que a lide restringe-se à desconsideração das áreas de Utilização Limitada (Reserva Legal) para fins de redução da base de cálculo do ITR e que o contribuinte insiste em dizer que cabe a RFB provar que tal área não existe e, ainda, alega que a propriedade é parcialmente coberta por pastagem nativa sem contudo, não ter declarado nenhuma área de pastagem.

Também, no recurso, o recorrente se apresenta várias alegação acerca de Área de Preservação Permanente, embora, essa matéria não faça parte do litígio pela falta de objeto.

Esclareço inicialmente que se discute no presente feito não é a existência ou não das referidas áreas, mas a obrigatoriedade da utilização dos documentos exigidos em lei para a concessão da isenção, em contraposição à admissibilidade de outros meios de prova capazes de comprovar a existência das áreas de preservação.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) assim se refere à responsabilidade de fazer prova para concessão da isenção de tributos:

> *Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.* (grifei)

(...)

Por outro lado, o artigo 147 do mesmo diploma legal previu as situações em que o lançamento seria efetuado sem a necessidade de que a autoridade fiscal obtivesse, pelos seus próprios meios, as informações especificadas no artigo 142.

> *Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*
>
> *(...)*
>
> *Art. 147 - O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação*
>
> *§ 1º - A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.*
>
> *§ 2º - Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.*

No mesmo sentido, o artigo 150 estabeleceu as regras que norteiam o lançamento realizado por homologação.

> *Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*
>
> *§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*
>
> *§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*
>
> *§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação*

Dos artigos acima transcritos, verifica-se que o CTN, visando à simplificação da estrutura necessária à fiscalização e arrecadação de tributos, previu as hipóteses em que o sujeito passivo prestaria à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à efetivação do lançamento e anteciparia o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa. Tal modalidade de pagamento/lançamento, denominada

de lançamento por homologação, hodiernamente, compreende quase que a totalidade dos tributos administrados pela União, dentre os quais se encontra o Imposto Territorial Rural.

Foi, sem dúvida, com base nesses preceitos legais que o legislador atribuiu ao contribuinte a responsabilidade prevista nos artigos 8º e 10º da Lei nº 9.393, de 1996, *in verbis*:

> *Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.*
>
> *§ 1º O contribuinte declarará, no DIAT, o Valor da Terra Nua - VTN correspondente ao imóvel.*
>
> *§ 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado.*
>
> *§ 3º O contribuinte cujo imóvel se enquadre nas hipóteses estabelecidas nos arts. 2º e 3º fica dispensado da apresentação do DIAT.*
>
> *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.*

Contudo, a sistemática do lançamento por homologação não dispensa o contribuinte de fazer prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para a concessão da isenção.

Com efeito, mais do que o dever geral de colaboração, a isenção de caráter especial, impõe ao beneficiário o ônus de provar o preenchimento das condições para fruição do tratamento diferenciado.

Está claro no julgado recorrido a necessidade do ADA e de averbação na matrícula do imóvel quanto à Área de Reserva Legal glosada. Contudo, inarredável é a competência da autoridade fiscal para solicitá-lo, posteriormente, dentro do prazo decadencial, visando a verificação do correto cumprimento da obrigação tributária por parte do contribuinte.

No que diz respeito à obrigatoriedade de apresentação do ADA para fins de redução do imposto a pagar, tem-se que, a partir da vigência da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, que deu nova redação à Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, tal exigência passou a ter expressa disposição legal.

> *"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 nº 10.165, de 2000)*

§ 1º A Taxa de Vistoria a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder a dez por cento do valor da redução do imposto proporcionada pelo ADA.(Incluído pela Lei nº 10.165, de 2000)

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória.(Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)" (grifei)

Do artigo acima transcrito, resta claro que, a partir do exercício 2001, a obtenção do ADA é condição necessária e obrigatória para que o contribuinte usufrua a redução do valor a pagar do ITR quanto às áreas de Preservação Permanente e Reserva Legal.

No presente caso, o ITR exigido no lançamento refere-se ao exercício 2001 e a não-apresentação do ADA e tampouco de averbação na matrícula do imóvel implica em descumprimento dos requisitos necessários para a concessão da isenção, de sorte que o lançamento deve prosperar nos termos em que consubstanciado no Auto de Infração.

Acerca da alegação da existência de pastagens, o contribuinte mais uma vez traz uma alegação genérica sem provas. Verifica-se que a contribuinte contestou, contudo, não apresentou qualquer documento ou sequer indicou quaisquer valores que tenham sido transportados equivocadamente ou erros de cálculo.

Por oportuno, cabe aqui transcrever o disposto no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (alterado pelas Leis nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993, e nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997), arts. 16, III, e 17, que disciplina o processo administrativo fiscal:

Art. 16. A impugnação mencionará:

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (grifei)

Em citação contida na obra de Miranda, Darcy Arruda e outros, CPC nos Tribunais, Editora Jurídica Brasileira Ltda., 1995, v. V, p. 3.768, ao comentar o art. 302 do CPC, o qual trata da necessidade de o réu "manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial", salienta o Prof. J. J. Calmon de Passos:

Se o fato narrado pelo autor não é impugnado especificamente pelo réu e de modo preciso, este fato, presumido verdadeiro, deixa de ser objeto de prova, visto como só os fatos controvertidos reclamam prova (Comentários ao Código de Processo Civil, Forense, v. III, n.º 151, p. 275).

É imperioso ressaltar que, no que diz respeito ao ônus da prova na relação processual tributária, a idéia de *onus probandi* não significa, propriamente, a obrigação, no sentido da existência de dever jurídico de provar, tratando-se antes de uma necessidade ou risco da prova, sem a qual não é possível se obter o êxito na causa. Sob esta perspectiva, a pretensão da Fazenda deve estar fundada na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores se supõem presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com o tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza, ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda, o ônus de comprovar a sua existência. Da mesma forma, o sujeito passivo, não tem a obrigação de produzir as provas, tão só incumbe-lhe o ônus.

Contudo, à medida que ele se omite na produção de provas contrárias às que ampararam a exigência fiscal, compromete suas possibilidades de defesa.

Assim sendo, é imprescindível que as provas e argumentos sejam carreados aos autos, no sentido de refutar o procedimento fiscal, se revistam de toda força probante capaz de propiciar o necessário convencimento e, conseqüentemente, descaracterizar o que lhe foi imputado pelo fisco.

Em se tratando de uma questão de prova, incumbe o seu ônus a quem alega ou aproveita. É princípio consagrado em direito "quem alega tem que provar". *Allegatio et non probatio quasi non allegatio* (alegar e não provar é quase não alegar).

Assim, constatadas as irregularidades descritas nos autos de infração, tendo sido observadas na autuação as respectivas legislações regentes das matérias e não tendo a contribuinte apresentado qualquer prova ou argumento capaz de elidir o que lhe foi imputado, devem ser mantidas as exigências lançadas.

Concluo assim que a impugnante apresentou alegações acerca de vícios que estariam presentes na autuação, contudo, da análise dessas alegações, verifica-se que nada de concreto foi realmente apresentado ou comprovado e especialmente pela falta de apresentação de ADA e da averbação na matrícula do imóvel sobre área glosada de reserva legal, não merece reparos da decisão recorrida.

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO.

Rubens Maurício Carvalho - Relator