



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13855.720186/2015-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-007.772 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de novembro de 2019
Recorrente CEMIG GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). NULIDADE DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

Improcedente a arguição de nulidade da autuação quando a notificação de lançamento traz os requisitos contidos no art. 11 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59 do mesmo Decreto.

ITR. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA.

O fato gerador do ITR é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

PAF. PERÍCIA. CONHECIMENTO TÉCNICO ESPECIALIZADO. SUBSTITUIÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

A perícia não se presta para substituir provas que deveriam ter sido apresentadas pelo sujeito passivo por ocasião da impugnação, pois sua realização pressupõe a necessidade do julgador conhecer fato que demande conhecimento especializado.

ITR. USINA HIDRELÉTRICA. TERRAS ALAGADAS. EXISTÊNCIA. COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE. ISENÇÃO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). APRESENTAÇÃO TEMPESTIVA. OBRIGATORIEDADE. SÚMULA CARF Nº 45.

Inaplicável a Súmula CARF nº 45, quando não restarem comprovadas a existência e efetiva extensão da área alagada, como também a apresentação tempestiva do correspondente ADA.

ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE (APP). ISENÇÃO. ADA. APRESENTAÇÃO TEMPESTIVA. OBRIGATORIEDADE.

O benefício da redução da base de cálculo do ITR em face da APP está condicionado à apresentação tempestiva do ADA.

ITR. ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO (AIE). ISENÇÃO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). APRESENTAÇÃO

TEMPESTIVA. ATO DE ÓRGÃO FEDERAL OU ESTADUAL. DECLARAÇÃO DE INTERESSE ECOLÓGICO. OBRIGATORIEDADE.

O benefício de exclusão da área de interesse ecológico da base de cálculo do ITR está condicionado à apresentação tempestiva do correspondente ADA e do Ato específico de órgão federal ou estadual declarando-a como de interesse ambiental.

OUTORGA DE BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO LITERAL DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa de cumprimento das obrigações tributárias acessórias.

ITR. VALOR DA TERRA NUA (VTN). ARBITRAMENTO. SISTEMA DE PREÇOS DE TERRAS (SIPT). VALOR MÉDIO. APTIDÃO AGRÍCOLA. EXISTÊNCIA. POSSIBILIDADE.

Mantém-se o arbitramento com base no SIPT, quando o VTN apurado observar o requisito legal da aptidão agrícola, e o recorrente deixar de refutá-lo mediante laudo de avaliação do Valor da Terra Nua do imóvel, emitido por engenheiro agrônomo ou florestal, nos termos estabelecidos na NBR 14.653 da ABNT.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho (Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar proposta de diligência para a comprovação da área alagada, sendo vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior (autor da proposta), Luís Henrique Dias Lima, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Ana Cláudia Borges de Oliveira, que votaram por converter o julgamento em diligência, e, no mérito, também por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, sendo vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Ana Cláudia Borges de Oliveira, que deram provimento parcial ao recurso, reconhecendo a dedução da área alegada para fins de constituição de reservatório de usina hidroelétrica.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Paulo Sérgio da Silva, Ana Claudia Borges de Oliveira, Luis Henrique Dias Lima,

Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Francisco Ibiapino Luz

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com o fito de extinguir crédito tributário constituído mediante notificação de lançamento.

Notificação de Lançamento e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância – Acórdão n.º 03-73.959 - proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DRJ/BSB (e-fls. 878 a 904), transcrito a seguir:

Por meio da Notificação de Lançamento n.º 08123/00002/2015 de fls. 03/07, emitida, em **19.01.2015**, a contribuinte identificada no preâmbulo foi intimada a recolher o crédito tributário, no montante de **R\$215.430,20**, referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), exercício de 2011, acrescido de multa lançada (75%) e juros de mora, tendo como objeto o imóvel denominado “Usina de Jaguará”, cadastrado na RFB sob o n.º **6.710.126-7**, com área declarada de **2.837,3 ha**, localizado no Município de Rifaina/SP.

A ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão da DITR/2011 incidentes em malha valor, iniciou-se com o Termo de Intimação Fiscal n.º 08123/00008/2014 de fls. 15/18, para a contribuinte apresentar o seguinte documento de prova:

- Para comprovar o Valor da Terra Nua (VTN) declarado: Laudo de avaliação do Valor da Terra Nua emitido por engenheiro agrônomo/florestal, conforme estabelecido na NBR 14.653 da ABNT com fundamentação e grau de precisão II, acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) registrada no CREA, contendo todos os elementos de pesquisa identificados e planilhas de cálculo e preferivelmente pelo método comparativo direto de dados do 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 2011, a preço de mercado. A falta de comprovação do VTN declarado ensejará o arbitramento do VTN, com base nas informações do SIPT, nos termos do art. 14 da Lei 9.393/96, pelo VTN/ha do município de localização do imóvel para 1º de janeiro de 2011 no valor de R\$:

- Campos – R\$4.150,00;
- terra de campo ou reflorestamento – R\$6.200,00;
- pastagem/pecuária – R\$12.400,00;
- cultura/lavoura (solos regulares planos ou acidentados) - R\$14.500,00;
- cultura/lavoura (solos superiores plano) - R\$16.500,00.

Por não ter sido apresentado qualquer documento de prova e procedendo-se a análise e verificação dos dados constantes na DITR/2011, a fiscalização resolveu glosar a área alagada de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo Poder Público de **2.527,0 ha**, glosou o valor das benfeitorias de **R\$27.687.220,93**, além de alterar o VTN declarado de **R\$602.621,87 (R\$212,39/ha)**, que considerou subavaliado, arbitrando o valor de **R\$11.774.795,00 (R\$4.150,00/ha)**, com base no Sistema de Preços de Terras (SIPT), instituído pela Receita Federal, com conseqüente aumento da área tributável/aproveitável e do VTN tributável e disto resultando o imposto complementar de **R\$105.016,19**, conforme demonstrado às fls. 06.

A descrição dos fatos e os enquadramentos legais da infração, da multa de ofício e dos juros de mora constam às fls. 04/05 e 07.

Da Impugnação

Cientificada do lançamento, em **26.01.2015**, às fls. 20, ingressou a contribuinte, em **25.02.2015**, com sua impugnação de fls. 22/51, instruída com os documentos de fls. 52/805, alegando e solicitando o seguinte, em síntese:

- expõe que a Constituição da República (CR) autoriza o Poder Público a delegar a realização de seus serviços por descentralização, prevendo nos artigos 21, XII, “b” e 175, alguns mecanismos úteis a tal finalidade, dentre os quais se destaca a concessão de serviços de instalação de energia elétrica e a concessão de serviço público mediante contrato administrativo oneroso, *intuitu personae*, e realizado comutativamente, mediante a previsão de diversas determinações e limites à prestação da atividade correlata;
- registra que é constituída sob a forma de sociedade por ações, como subsidiária integral da Sociedade de Economia Mista Companhia Energética de Minas Gerais, prestadora dos serviços públicos de geração e transmissão de energia elétrica, e está diretamente vinculada às características determinantes da prestação de serviço público, com normatização e subordinação ao Poder Estatal, por meio de controle administrativo e dependência ao ente Federativo e a tudo isso é acrescida a essencialidade do serviço público;
- salienta que a geração e transmissão de energia elétrica são serviços essencialmente públicos, sejam eles prestados diretamente pelo próprio Poder Público, por entes da Administração Indireta ou por particulares, como dispõe o art. 21, XII, “b”, da CR, e que a prestação de serviços realizados mediante autorização, concessão ou permissão por empresas delegatárias está sob constante fiscalização do poder concedente, adstritos às cláusulas do contrato de concessão e às normas editadas pelas agências reguladoras;
- entende que o patrimônio adquirido para as instalações necessárias à prestação de serviços e sua continuidade não concederá aos concessionários a plenitude dos direitos, mormente quanto à transmissão da sua propriedade, uma vez que não poderá ser dotado das características da perpetuidade, irrevogabilidade e a disponibilidade;
- destaca que a transmissão formal de bens (móveis ou imóveis) aos concessionários de serviços não lhes confere domínio real, não sendo transmitida a propriedade plena e irrevoluta, sobretudo nos termos da legislação civil, pelo que ocorrerá sempre a sua resolução quando terminado o contrato de concessão, sendo os bens novamente vertidos para a administração pública e transcreve doutrina sobre o tema;
- enfatiza que, em atenção ao Decreto nº 58.410/1966 e ao Contrato de Concessão nº 007/1997 (doc. 02), pelo qual foi outorgada à ela concessão para o aproveitamento hidráulico do trecho pertinente do Rio Grande, foi autorizada a promover a desapropriação das áreas indispensáveis à construção do Reservatório e da Usina Hidrelétrica de Jaguará, tendo sido realizada a conglobação das áreas e o alagamento para a represa da Usina (docs. 03 e 04);
- diz que o imóvel é objeto de afetação, posto que imprescindível à prestação dos serviços sob regime de concessão, sendo determinada, tanto pela outorga da concessão de serviço quanto pela legislação de regência, a reversão dos bens ao patrimônio da União, que o compõem após o término do pacto, nos termos da cláusula 13ª, segunda subcláusula do Primeiro Aditivo ao Contrato de Concessão nº 007/1997 – DNAEE (doc. 02);
- destaca que, nos termos do art. 20 da CR e do art. 1º, I, da Lei nº 9.433/97, a água é bem de domínio público, inalienável e imprescritível, uma vez que a água é bem público, terceiros somente poderão utilizá-la mediante regime de concessão;
- considera que o imóvel presta-se à utilização de recursos hídricos para concretização de serviços públicos essenciais de geração e transmissão de energia, verificando-se não

haver domínio útil da área de sua parte, cabendo-lhe apenas o gerenciamento e aproveitamento progressivo para a geração e transmissão de energia;

- entende ser inaplicável à espécie a previsão do art. 29 do CTN e, portanto, inexigível o ITR quanto ao imóvel, eis que se trata de bem público afetado, utilizado pela concessionária em caráter precário, enquanto prestadora dos serviços públicos já referidos, evidenciando-se situação que afasta a caracterização de *animus domini* quanto ao referido imóvel e, assim, a possibilidade da cobrança do imposto, nos termos da definição legal;

- expõe que, conforme art. 29 do CTN, a sujeição passiva concernente ao ITR decorre do efetivo exercício da propriedade sobre o imóvel, do seu domínio útil ou da posse a qualquer título e diz que não utiliza o imóvel sob quaisquer dos citados propósitos;

- registra que o STJ firmou entendimento de que a regra pertinente ao IPTU (art. 34 do CTN) deve ser interpretada, quanto ao obrigado principal, como sendo aquele que efetivamente exerce todos os atributos da propriedade em seus aspectos da esfera privada de usar, gozar e dispor do bem e essa conclusão pode ser transposta ao ITR, tendo em vista a similaridade de seu fato gerador e transcreve excerto da Decisão do STJ;

- diz que a titularidade do bem é formalizada para que se possa viabilizar a prestação do serviço, para não haver entraves para a fixação dos equipamentos necessários à geração e transmissão de energia elétrica, de modo que a concessionária não pode se sujeitar ao tributo inerente à propriedade, eis que tal não é exercida de acordo com a previsão legal;

- considera que o imóvel tem destinação especial e somente se encontra sob a administração temporária da concessionária, a quem a lei incumbe o dever-poder de realizar o serviço público de interesse da coletividade, ante a concessão da União, sendo a atividade desempenhada e materializada pela indissociável utilização do patrimônio afetado;

- entende que não havendo *animus domini* ou a possibilidade do efetivo exercício dos poderes inerentes à propriedade, mas simples detenção física de imóvel público de uso especial para a consecução de sua finalidade, não é lícito admitir a incidência do ITR;

- conclui, sobre o tema, que sendo o imóvel de domínio público da União, em última análise, apenas ocupado e transmitido mediante caráter precário, não há que se falar em exercício dos poderes inerentes à propriedade, mormente que lhe confere titularidade como contribuinte direta do ITR, pelo que não se mostra possível a cobrança levada a efeito;

- pelo princípio da eventualidade, ainda que seja o caso de não se reconhecer a impossibilidade de incidência do ITR sobre o imóvel em razão da afetação, outro argumento há de ser considerado para tal finalidade, qual seja, a aplicação extensiva da imunidade tributária recíproca em razão da prestação de serviço público essencial realizada;

- registra, no caso, a ocorrência de imunidade tributária recíproca, prevista para aplicação entre os entes federativos, sendo imunes quanto aos tributos de competência uns dos outros relativos à renda, patrimônio e serviços, nos termos do art. 150, VI, "a", da CR;

- enfatiza que a norma que concede imunidade objetiva afastar a incidência do imposto sobre a administração pública, a fim de que a tributação não seja obstáculo à garantia do interesse público e neste sentido, uma vez que integra a administração pública indireta ao atuar como concessionária de serviço público essencial, da mesma forma a concessão do benefício da imunidade se faz necessária;

- expõe que a atuação do Estado, por meio das pessoas jurídicas da administração pública indireta, será realizada pelas empresas públicas e sociedades de economia mista, as quais poderão atuar na exploração de atividade econômica ou na prestação de serviço público essencial, como é o caso, e diz que a imunidade tributária recíproca deve se estender às sociedades de economia mista prestadoras de serviço público essencial;

- ressalta que, nos termos do art. 21 da CR, compete à União explorar, diretamente ou mediante concessão, os serviços e instalações de energia elétrica, pelo que se celebrou contrato de concessão (doc. 02), a fim de que fossem prestados de forma eficiente e em atenção ao interesse coletivo, a geração e transmissão de energia elétrica;
- considera que a titularidade do serviço essencial de energia elétrica permanece vinculada à União, transferindo-se à sociedade de economia mista apenas a execução do serviço, com o objetivo de maior eficiência e eficácia na prestação da atividade e, dessa forma, em razão da sua natureza jurídica, sua criação ocorreu por meio de descentralização administrativa, autorizada por lei exclusivamente para prestar o serviço de energia, sendo do Estado o controle acionário;
- diz que integra a administração pública indireta, pelo que se constitui como *longa manus* do Estado ao prestar o serviço público de energia elétrica, executando o serviço em estrito cumprimento das normas contratuais e legislação aplicável pautada na supremacia do interesse público;
- expõe que, embora possua natureza de pessoa jurídica de direito privado, desenvolve atividade única de prestação de serviço público essencial, pelo que o seu regime de direito privado verifica-se parcialmente derogado pelo regime de direito público em razão exclusivamente da supremacia do interesse público;
- diz que as concessionárias de serviço público essencial não atuam no mercado pautadas no princípio da livre concorrência, já que o interesse coletivo restringe sua forma de atuação, em razão de estarem adstritas às cláusulas contratuais e à legislação aplicável, ao contrário das sociedades de economia mista que executam atividade econômica;
- expõe que, em razão de sua atividade fim possuir toda a estrutura necessária a atender a coletividade, gerando e transmitindo energia elétrica em estrito cumprimento do contrato firmado com o Poder Público, pelo que, considerando-se as particularidades a ela inerentes, o seu regime jurídico especial não se assemelha ao preceituado na norma do art. 173 da CR;
- salienta que, enquanto concessionária e prestadora de serviço público essencial de geração e transmissão de energia, valendo-se para tanto de suas usinas, linhas de transmissão, subestações e todo patrimônio, deve ser estendida a imunidade tributária recíproca, uma vez que o ITR recaiu em patrimônio com finalidade de gerar energia elétrica;
- enfatiza que, adotando este mesmo entendimento, o STF recentemente proferiu Acórdão concedendo a imunidade tributária recíproca à Impugnante, sob os bens utilizados exclusivamente na prestação de serviço público essencial de energia elétrica;
- registra que os Correios e a Infraero não são Autarquias ou Fundações instituídas pelo Poder Público, mas, ainda assim, a elas foi concedida a imunidade tributária, sendo uma exceção ao art. 150, §§2º e 3º, da CR;
- expõe que, embora a ECT seja Empresa Pública, que exerce atividades exclusivas por lei (restrita apenas aos serviços postais) posto que em relação à prestação de serviços diversos, como as entregas de encomendas, não há exclusividade da empresa, tratando-se, portanto, de um mercado concorrencial;
- conclui que se aos Correios, que possuem monopólio apenas do serviço postal, teve assegurada a imunidade recíproca, deve-se estender a interpretação da norma, a fim de conceder-se o benefício, também, à concessionária de Energia Elétrica, que é o seu caso;
- entende que faz jus à concessão da imunidade tributária sem ferir a livre concorrência, tendo em vista que não há disputa com outras empresas privadas para exploração da energia elétrica, em razão das particularidades do mercado regulado de energia, com destaque para a geração de energia (monopólio natural);
- informa que, adotando o mesmo entendimento, o STF, recentemente, proferiu Acórdão concedendo a imunidade tributária recíproca a ora impugnante, sob os bens utilizados

exclusivamente na prestação de serviço público essencial de energia elétrica, transcrevendo Ementa dessa Decisão;

- acentua que a função social do imóvel e a indispensabilidade do serviço a ser neste bem prestado confirmam a utilidade pública essencial e a consequente afetação, nos termos do art. 21, XII, “b”, da CR e corrobora com a necessidade de reconhecimento da extensão da imunidade tributária em seu benefício e cita e transcreve Decisão do STJ para embasar sua tese;

- considera que o imóvel se caracteriza como de uso público especial e que a tributação impacta diretamente a prestação do serviço, aumentando de forma indevida os seus custos operacionais e refletindo nas tarifas cobradas e, por isso, merece o tratamento diferenciado que é conferido aos bens públicos, aplicando-se a norma constitucional de imunidade recíproca por interpretação extensiva;

- entende restar demonstrada a aplicabilidade da imunidade tributária recíproca sobre os bens imóveis utilizados pela concessionária prestadora de serviço público essencial, não podendo ser tributável o imóvel, devendo a impugnação ser acolhida para que seja reconhecida a imunidade tributária à Concessionária de serviço público;

- considera que, caso não se reconheça a impossibilidade de incidência do ITR sobre o imóvel pela sua afetação ou o reconhecimento da imunidade tributária, outro argumento há de ser considerado para tal finalidade, qual seja, o impedimento legal para a tributação de áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas, das áreas de preservação permanente e interesse ambiental e das áreas com benfeitorias e, portanto, fora do campo de incidência do ITR, nos termos dos arts. 10 e 11 da Lei nº 9.393/96;

- informa que, observando a legislação, apresentou a distribuição da área do imóvel, com a sua área utilizada, o GU, a discriminação das áreas alagadas, as não-utilizadas em atividades rurais ou necessárias à efetiva prestação do serviço de geração, transmissão de energia elétrica, com indicação das áreas de benfeitorias (doc. 05);

- destaca que a declaração das benfeitorias é feita com observância do Manual de Contabilidade do Setor Elétrico, que é definido pela ANEEL, atendendo às necessidades desta para o controle de ativos afetos à concessão de serviço público;

- registra que, nos termos do art. 10, § 1º, II, “f”, da Lei nº 9.393/96, excluem-se da área tributável as áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas e, da mesma forma, as áreas destinadas às margens do reservatório, sendo também livres do imposto, pois são caracterizadas como área de preservação permanente, devendo ser excluídas da base de cálculo do ITR, nos termos da alínea “a” do citado dispositivo legal, observando-se também o art. 2º do Código Florestal;

- salienta que, como as áreas estão, em sua maioria, cobertas de água e são afetadas a uso especial, caracterizam-se como imprestáveis a qualquer outro tipo de exploração ou atividade, seja econômica ou produtiva;

- destaca que o reservatório de água não será objeto de incidência do ITR também em razão de ser alimentado por correntes públicas, reforçando a qualidade de bem público da União e essencial à produção de energia da Usina, conforme § 3º do art. 2º do Código de Águas, em consonância com o art. 20, III e VIII, da CR, juntamente com a Lei nº 9.433/97, que institui a Política Nacional de Recursos Hídricos;

- considera que, não obstante a função social da propriedade, bem como o impedimento legal da tributação de áreas alagadas e adjacentes para a construção de usinas hidrelétricas, foi notificada do lançamento do ITR referente a valor remanescente do referido tributo relativo ao imóvel Usina de Jaraguá;

- ressalta que a matéria já se encontra pacificada por meio da Súmula CARF nº 45, segundo a qual “O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural não incide sobre áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidroelétricas.”;

- entende que se verifica descabido o lançamento, uma vez que desconsidera a área alagada de reservatório da Usina Hidrelétrica construída mediante autorização do Poder Público, incluindo tal área no cálculo de terra nua;
- diz que as terras alagadas pelo reservatório não têm valor de mercado, além de constituírem-se como áreas indisponíveis, inaproveitáveis para a finalidade que propicia aplicação do ITR, mormente na condição de imposto regulatório que visa incentivar a atividade agrícola, sendo certa a inexistência de qualquer valor de mercado sobre o bem e assim, além da não incidência do imposto, não poderá ser utilizada como base de cálculo, infirmando a hipótese de incidência, conforme o disposto no art. 10, § 1º, II, “f”, da Lei nº 9.393/96, somente abrangendo a base de cálculo a respectiva área tributável;
- salienta que, tal como as áreas alagadas, as áreas de preservação permanente, as quais, conforme disposição da Lei nº 12.651/2012 (novo Código Florestal), deverão ser restauradas e preservadas pelas concessionárias de geração de energia hidrelétrica, também, são alcançadas pela norma que afastou a incidência do ITR;
- conclui pela inadequação do lançamento também sobre as áreas de preservação permanente, eis que não foram discriminadas pelo Fisco, para apuração e lançamento do ITR, o que se constata no Demonstrativo de Apuração do Imposto;
- enfatiza que, tal como as áreas alagadas, não são tributáveis as áreas de preservação permanentes, não podendo compor o cálculo do VTN, devendo ser excluídas da base de cálculo do tributo, situação não observada pelo Fisco;
- diz que se não bastasse a irregularidade de tributar áreas alagadas e de preservação permanente, o Fisco incorre em erro quanto às áreas de benfeitorias, uma vez que, também, de forma contrária à legislação, deixa de excluí-las quando da aferição do VTN;
- informa que, em atenção à IN/SRF nº 60/2001 e à Lei nº 9.393/96, na DITR foram discriminados 18,7 ha correspondentes às benfeitorias realizadas no imóvel para o regular funcionamento da Usina Hidrelétrica e descreve as benfeitorias e, ainda, objetivando a confirmação das informações declaradas e corroborando com as informações declaradas à ANEEL, verifica-se cabível a realização de perícia para a apuração das benfeitorias realizadas;
- acentua que são inexistentes quaisquer informações que demonstrem serem ilegítimos os dados da DITR, não obstante as presunções de veracidade dos lançamentos do Fisco, sendo a perícia técnica para a comprovação das áreas de benfeitorias e afetas à concessão, pois, nos termos do art. 29 da referida IN, verifica-se que tais construções estão incluídas no conceito de benfeitorias, revelando-se como áreas isentas de tributação pelo ITR;
- enfatiza que, conforme o Demonstrativo de Apuração de Imposto, depreende-se a inadequação da forma de cálculo do VTN, em razão da desconsideração das benfeitorias do imóvel, implicando aumento indevido da base de cálculo por hectare;
- entende ser indevido o lançamento, porque desconsiderou a área das benfeitorias realizadas para funcionamento da Usina Hidrelétrica, não bastasse a alegação procedida quanto às áreas alagadas, incluindo-as no cálculo de terra nua, o que implica tributação de ITR quanto a áreas não-tributáveis;
- demonstrada a total improcedência do lançamento, não podendo ser mantido aquele procedido na Notificação de Lançamento;
- pelo exposto, requer seja deferida a realização de perícia para apuração e comprovação das benfeitorias realizadas no imóvel, bem como da área alagada;
- requer, ainda, seja acolhida a impugnação para que seja determinada a anulação do lançamento, com conseqüente arquivamento do feito, uma vez que a exigência tributária não encontra guarida no ordenamento jurídico, em especial:

- a) pela não incidência do ITR decorrente da não-ocorrência de fato jurígeno e consequente violação ao art. 29 do CTN;
- b) alternativamente, não sendo reconhecida a não-ocorrência do fato gerador do ITR, que seja reconhecida a extensão da imunidade tributária em razão da prestação de serviço público essencial;
- c) não sendo acolhidos os pedidos anteriores, que seja reconhecida a violação da Súmula CARF nº 45, segundo a qual o ITR não incide sobre áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidroelétricas, bem como as áreas de preservação permanente;
- d) por violação ao disposto no art. 10 da Lei nº 9.393/96, segundo o qual o ITR não incide sobre áreas relativas às benfeitorias;

Julgamento de Primeira Instância

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília, por unanimidade, julgou improcedente a contestação do impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa segue transcrita (e-fls. 878 a 904):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2011

DO FATO GERADOR. DO SUJEITO PASSIVO. DA INCIDÊNCIA DO ITR

O ITR tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano. Estão sujeitos à incidência do ITR os imóveis rurais de pessoas físicas ou jurídicas, concessionárias de serviços públicos de energia elétrica, inclusive os adquiridos por desapropriação para essas atividades. Essas sociedades empresárias concessionárias submetem-se, quanto à apuração do ITR, às mesmas regras tributárias aplicadas aos demais imóveis rurais.

DA IMUNIDADE RECÍPROCA. CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇOS PÚBLICOS. INAPLICABILIDADE

Às concessionárias de serviços públicos - constituídas como pessoas jurídicas de direito privado - deve ser dado o mesmo tratamento tributário dispensado às demais sociedades que exploram atividades econômicas, não se cogitando, em relação a elas, do benefício da imunidade recíproca prevista na Constituição da República.

DA ÁREA ALAGADA DE RESERVATÓRIO DE USINAS HIDRELÉTRICAS AUTORIZADA PELO PODER PÚBLICO, DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE INTERESSE ECOLÓGICO

Essas áreas, para fins de exclusão do ITR, devem ser reconhecidas como de interesse ambiental pelo IBAMA, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do respectivo ADA, além da apresentação do Ato específico do órgão competente federal ou estadual reconhecendo as áreas do imóvel declaradas como de interesse ecológico (comprovadamente imprestáveis).

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.

DO VALOR DA TERRA NUA (VTN). SUBAVALIAÇÃO

Deve ser mantido o VTN arbitrado pela fiscalização, com base no SIPT, por falta de documentação hábil (Laudo de Avaliação, elaborado por profissional habilitado, com ART devidamente anotada no CREA, em consonância com as normas da ABNT - NBR 14.653-3), demonstrando, de maneira inequívoca, o valor fundiário do imóvel, a preço de mercado, à época do fato gerador do imposto, observadas as suas características particulares.

DA PROVA PERICIAL

A perícia técnica 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.

DO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO CADASTRAL. INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO PROCURADOR. INDEFERIMENTO

O domicílio tributário do sujeito passivo é endereço, postal, eletrônico ou de fax fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil (RFB) para fins cadastrais. Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao procurador.

Impugnação improcedente.

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o sujeito passivo interpôs Recurso voluntário, repisando os argumentando apresentados na impugnação, cuja essência, em síntese, traz de relevante para a solução da lide (e-fls. 911 a 933):

1. Discorre acerca da não incidência do tributo.
2. Alega nulidade do lançamento, entre outras, por não isentar a área alagada de reservatório da usina hidrelétrica, construída mediante autorização do poder público, como também a área de preservação permanente.
3. Traz jurisprudência perfilhada à sua pretensão.
4. Por fim, requer a anulação do lançamento, pelas seguintes razões:
 - (a) não incidência do tributo decorrente da inoccorrência de fato jurígeno e consequente violação ao art. 29 do Código Tributário Nacional;
 - (b) por violar a Súmula 45, CARF, segundo a qual, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural não incide sobre áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidroelétricas, bem como as áreas de preservação permanente;
 - (c) por violação ao disposto no art. 10 da Lei 9.696/96, segundo a qual o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural não incide sobre áreas relativas às benfeitorias.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 23/5/17 (e-fl. 908), e a Peça recursal foi recebida em 21/6/17 (e-fl. 909), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares**Nulidade da autuação**

Inicialmente, registre-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional pelo descumprimento, pois a autoridade não deve nem pode fazer um juízo valorativo sobre a oportunidade e conveniência do lançamento.

Nesse sentido, não se apresenta razoável a arguição da Recorrente de que o lançamento ora contestado se deu sem amparo legal, razão por que fere o princípio da legalidade, como tal, se fosse o caso, nulo de pleno direito. Não obstante mencionada alegação, entendo que a notificação de lançamento contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 11, do Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o processo administrativo fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos I, II, III e IV, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa do autuado. Confirma-se:

Decreto nº 70.235/72:

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.

Ainda na fase inicial do procedimento fiscal, a Contribuinte foi regularmente intimada a apresentar o documento necessário para a comprovação do VTN informado na DITR/2011, qual seja (e-fl. 17):

Documentos para a análise da DITR [2011]:

Para comprovar o Valor da Terra Nua (VTN) declarado:

- 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 efetuada 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 2011, 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 2011 no valor de R\$:

Nesse rito, a Autoridade Fiscal, por entender não comprovado o dado declarado, decidiu pela emissão da presente notificação de lançamento, arbitrando o VTN, em face de sua

subavaliação, quando comparado com os valores constantes do SIPT. A tal respeito, referida notificação identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, as alterações efetuadas na DITR/2011, 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, do contraditório e da legalidade (e-fls. 4 a 6).

Tanto é verdade, que a Interessada refutou, de forma igualmente clara e precisa, a imputação que lhe foi feita, como se observa do teor de sua contestação e da documentação anexada, em que expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, não restando dúvidas de que compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência.

Por oportuno, especificamente no que diz respeito ao arbitramento do VTN em debate, resta claro nos autos que o cálculo efetuado pela fiscalização é baseado em dado constante do SIPT, e em face da inequívoca subavaliação do VTN, nos estritos termos do art. 14, caput, da Lei nº 9.393, de 1996, 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.

Sendo assim, o valor utilizado pela fiscalização para o arbitramento do VTN com base em informação do SIPT, está previsto em lei, não obstante entendimento contrário da Recorrente. Ademais, reitera-se que, desde a intimação inicial, já tinha sido esclarecido, expressamente, que a falta de apresentação de laudo de avaliação ou sua apresentação em desacordo com as normas da ABNT, ensejaria o arbitramento do VTN, com base em informação, divulgada na intimação, do Sistema de Preços de Terra (SIPT) da Receita Federal.

Nesses termos, reportado lançamento contém todos os requisitos exigidos no art. 11 do Decreto n.º 70.235, de 1972, inclusive quanto a ter sido lavrado por servidor competente (Auditor-Fiscal da Receita Federal), com atribuições legais para tal fim. No caso, como se viu, a descrição dos fatos e o enquadramento legal da matéria tributada permitiram o Sujeito Passivo, após ter tomado ciência dessa notificação, protocolar a sua respectiva impugnação. Ademais, enfatiza-se que o caso em exame não se enquadra nas hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do mesmo Decreto, sendo incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado.

Do exposto, esta pretensão não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Contextualização da autuação

Previamente à apreciação de mencionada contenda, trago a contextualização da autuação, caracterizada pela discriminação das divergências verificadas entre as informações declaradas na DITR e aquelas registradas no "Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido" (e-fl. 6), nestes termos:

Linha	Descrição	Declarado (DITR)	Apurado (NL/AI)
8	Área Alagada de Reservatório de Usina (ha)	2.527,0	-
21	Valor Total do Imóvel (R\$)	28.289.842,80	11.774.795,00
22	Valor das benfeitorias (R\$)	27.687.220,93	-
24	Valor da Terra Nua (R\$)	602.621,87	11.774.795,00

Delimitação da lide

Consoante visto no Relatório, já que o sujeito passivo não logrou êxito perante o julgamento de primeira instância, restou o litígio instaurado quanto às matérias arbitramento do VTN com base nos valores constantes no SIPT - Sistema de Preços de Terra e glosas de APP, de áreas ocupadas com benfeitorias e imprestáveis para exploração rural ou florestal (AIE).

Posta assim a questão, passo à análise da controvérsia suscitada.

Mérito

A cronologia metodológica do trabalho

Dentro do espaço delimitado pela controvérsia instaurada, o escopo do presente estudo está a compreender aquilo que efetivamente **diz** a norma tributária, como se **passa** o que alí está dito e de que **modo** a situação fática a ela se subsume. Assim sendo, buscando facilitar a compreensão dos fatos, a presente análise se desdobrará em 9 (nove) eixos, cujas abordagens se complementam nos respectivos tópicos, quais sejam:

1. Não incidência tributária.
2. Realização de perícia deliberada de ofício.
3. Área alagada – Reservatório de usina hidroelétrica;
4. APP e AIE - Exigência legal de apresentação tempestiva do ADA: Contextualização do imóvel rural no ordenamento constitucional brasileiro; ITR - Aspectos constitucionais; ITR - Aspectos legais: Hipóteses de incidência, bases de cálculo e contribuintes; Norma legal vigente: Base de cálculo - VTN tributável e Isenções - exclusões da base de cálculo; Caracterização do ADA; A natureza acessória da obrigação; A legalidade do estabelecimento de prazo para a apresentação do ADA e a Cronologia referente ao prazo de apresentação do ADA.
5. AIE – Exigência legal do ato específico federal ou estadual declarando o respectivo interesse ambiental.
6. Reflexos das isenções concedidas na apuração do tributo: Progressividade de alíquota; Grau de utilização do imóvel rural – GU; Área aproveitável do imóvel rural e Área efetivamente utilizada na atividade rural.
7. Abordagens fundamentando as inferências obtidas durante a presente análise: A dispensa da prévia comprovação de área isenta; Princípio da estrita legalidade tributária; Interpretação literal da legislação que concede isenção; A apresentação tempestiva do ADA; Exercício de 2010 - prazo de apresentação do ADA e Exercício de 2010 – Ato específico comprovando o interesse ambiental do imóvel.
8. VTN arbitrado pelo Sistema de Preços de Terra – SIPT.
9. Efeitos da jurisprudência administrativa e judicial;

1. NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Nessa seara, considerando que a Recorrente, em sua peça recursal, basicamente reiterou os termos da impugnação apresentada, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição de excertos do voto condutor, à luz do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, nestes termos:

[...]

Em sede de preliminar, a contribuinte busca demonstrar que seu imóvel está afastado da tributação por se tratar de reservatório de água para usina hidrelétrica, que o imóvel seria bem da União por estar afetado em decorrência do contrato de concessão com o Poder Público, e que a área do entorno do reservatório incluir-se-ia na definição de preservação permanente e não possui valor de mercado. Alega, assim, que não haveria incidência do ITR pela não-ocorrência do fato gerador, posto que não possuiria a propriedade plena do imóvel, e, portanto, haveria violação do art. 29 do Código Tributário Nacional (CTN).

[...]

No caso, cabe trazer a lume os arts. 29 e 31 da Lei nº 5.172/1966 (CTN), que tratam do fato gerador e do contribuinte do ITR:

*Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a **propriedade**, o domínio útil ou a posse do imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município.*

[...]

*Art. 31. Contribuinte do imposto é o **proprietário do imóvel**, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. (grifo nosso)*

Nesse escopo, a Lei nº 9.393/1996, nos arts. 1º e 4º, assim estabelece:

*Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a **propriedade**, o domínio útil ou a posse do imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.*

[...]

*Art. 4º Contribuinte do ITR é o **proprietário de imóvel rural**, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. (grifo nosso)*

Portanto, para solução da lide, cabe verificar se a requerente, na data de ocorrência do fato gerador do ITR (1º.01.2011), poderia ser enquadrada como Contribuinte do imposto, seja como proprietária do imóvel, titular do seu domínio útil ou mesmo como possuidora a qualquer título.

Assim, dos dispositivos anteriormente transcritos, conclui-se que a lei 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. **Desta forma, é perfeitamente legal o lançamento do ITR em nome daquele que tem a propriedade ou a posse do imóvel**, com base nas informações cadastrais prestadas por ela própria à RFB, mesmo porque o lançamento é atividade vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único, do CTN.

[...]

Quanto ao contribuinte do imposto ser possuidor a qualquer título, o manual de Perguntas e Respostas do ITR/2011, trata deste assunto na pergunta 32, como se segue:

POSSUIDOR A QUALQUER TÍTULO

032. Quem é possuidor a qualquer título?

*O ITR adota o instituto da posse tal qual definido pelo Código Civil. É possuidor a qualquer título aquele que tem a **posse plena do imóvel rural**, sem subordinação (posse com animus domini), seja por direito real de fruição sobre coisa alheia, como ocorre no caso do usufrutuário, **seja por ocupação, autorizada ou não pelo Poder Público.***

A expressão posse a qualquer título refere-se à posse plena, sem subordinação (posse com animus domini), abrangendo a posse justa (legítima) e a posse injusta (ilegítima). A posse será justa se não for violenta, clandestina ou precária; será injusta se for:

I- violenta, ou seja, adquirida pela força física ou coação moral;

II- clandestina, isto é, estabelecida às ocultas daquele que tem interesse em tomar conhecimento;

III- precária, quando decorre do abuso de confiança por parte de quem recebe a coisa, a título provisório, com o dever de restituí-la.

(CC, arts. 1.196, 1.390, 1.394, 1.403, II, 1.412 e 1.414; IN SRF nº 256, de 2002, art. 4º, § 2º)

Assim, pode-se afirmar que quem tem a posse de imóvel, público ou não, por ocupação, autorizada ou não, deve apresentar a declaração do ITR. No caso, não obstante essa posse não gerar efeitos para fins de usucapião **ela configura fato gerador do imposto**, pois a tributação da terra é função do seu valor econômico (fator de produção). De modo que a **incidência do imposto decorre do uso e fruição do imóvel pelo particular**, onde o aproveitamento econômico do imóvel é igual ao fator de produção.

É de se ressaltar que a legislação que define o conceito de *fato gerador* do ITR é abrangente, não fazendo qualquer ressalva ou distinção em função do uso ou da atividade econômica desenvolvida no imóvel, sendo relevante apenas sua localização fora da zona urbana do município, nos termos do art. 29 da Lei nº 5.172/1966 – CTN.

Portanto, para a incidência desse imposto, basta que o imóvel esteja localizado fora da zona urbana dos municípios. A denominação *imóvel rural* decorre mais da localização do que da destinação para a exploração agropastoril. Por isso, esses imóveis com outras atividades econômicas, mesmo aqueles desapropriados em favor de sociedade empresária concessionária de serviços públicos, também, estão sujeitos ao ITR.

Os bens adquiridos por desapropriação pertencem à sociedade empresária expropriante, mesmo que afetados ao uso especial de serviço público privativo da União. Pois, enquanto os bens pertencentes à União são imunes a tributos, em regra, aqueles pertencentes à citada sociedade empresária ficam sujeitos à incidência de tributos, em função das atividades econômicas remuneradas que exercem (inclusive serviço público), como será discorrido mais detalhadamente adiante.

Nesse sentido é a orientação contida no Manual de Perguntas e Respostas do ITR/2011, em sua pergunta nº 33:

033 Quem é contribuinte na hipótese de desapropriação do imóvel rural por pessoa jurídica de direito privado delegatária ou concessionária de serviço público?

Na hipótese de desapropriação do imóvel rural por pessoa jurídica de direito privado delegatária ou concessionária de serviço público, é contribuinte:

I - o expropriado, em relação aos fatos geradores ocorridos até a data da perda da posse ou da propriedade; e

II - o expropriante, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da perda da posse ou da propriedade.

O expropriado perde a posse ou a propriedade quando o juiz determina a imissão prévia na posse ou quando ocorre a transferência ou incorporação do imóvel rural ao patrimônio do expropriante.

Desse modo, a apresentação da declaração e a apuração e pagamento do imposto devido devem ser efetuados pela pessoa física ou jurídica que, em relação ao respectivo fato gerador, seja contribuinte do ITR.

(CTN, art. 121, parágrafo único, I; IN SRF nº 256, de 2002, art. 4º, § 3º)

Dessa forma, conclui-se que houve a ocorrência do fato gerador do imposto e que a impugnante é a legítima proprietária dos imóveis incorporados ao seu patrimônio, mesmo que afetados ao uso especial de serviço público privativo da União (energia elétrica), corroborando o fato de que a impugnante é realmente o sujeito passivo da obrigação tributária, **por ser a proprietária do imóvel ou até mesmo por ser a sua possuidora a qualquer título.**

A impugnante alega, ainda, que os bens operacionais utilizados por ela manteriam natureza de bens de uso especial, com caráter de reversibilidade, já que são cedidos a título precário, para a realização de um serviço público, retornando – após o término da concessão – ao poder da União, concluindo, então, que na qualidade de bens públicos, de propriedade da União e em domínio formal desta, esses bens afetos à prestação do serviço público de energia elétrica são imunes à tributação.

Contudo, não procede tal alegação haja vista que a imunidade recíproca não se aplica à sociedade empresária de direito privado, inclusive na qualidade de concessionária de serviço público, não obstante entendimento diverso da impugnante.

Vejamos o que dispõe o mandamento constitucional:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI – instituir impostos sobre:

*a) patrimônio, renda ou serviços, **uns dos outros**;*

[...]

§ 2º A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. (grifo nosso)

Está nítido que a imunidade recíproca aplica-se ao patrimônio, renda e serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, entes políticos, não podendo as concessionárias de serviço público, pessoas jurídicas de direito privado, serem alçadas a este *status*, sob pena de se estar extrapolando a Constituição da República.

Cabe mencionar que a Constituição da República, art. 173, não deixa margem a qualquer dúvida quanto ao tratamento fiscal e tributário aplicável à empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica e que elas sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas e por consequência às concessionárias de serviço público, nessa condição, que é o caso da atuada:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

*§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da **sociedade de economia mista** e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:*

[...]

*II - a **sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;***

[...]

*§ 2º - **As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.** (grifo nosso)*

Verifica-se que o mandamento constitucional é no sentido de vetar qualquer privilégio de tratamento às empresas públicas ou sociedades de economia mista e, por conseguinte, as concessionárias de serviço público.

Além disso, a Constituição da República veda que a imunidade recíproca seja aplicada ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, **ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário**, como é o caso, expresso no § 3º, VI, do já citado art. 150, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

[...]

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

*§ 3º - **As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.** (grifo nosso)*

Resta evidente, pois, que a imunidade recíproca aplicável aos entes públicos, às suas autarquias e fundações não se estende ao sujeito passivo, vez que a impugnante é concessionária de serviço público, até porque essa imunidade não é extensível as empresas públicas e sociedade de economias mistas que explorem atividade econômica.

2. REALIZAÇÃO DE PERÍCIA DELIBERADA DE OFÍCIO

A Recorrente traz alegações genéricas pretendendo justificar suposto afastamento da tributação incidente sobre referido o imóvel, quais sejam: (i) trata-se de reservatório de água para usina hidrelétrica; (ii) é bem da União; (iii) a área do entorno do reservatório inclui-se na

definição de preservação permanente; e (iv) não possui valor de mercado. Ainda nesse mesmo sentido, destaca que “foram discriminados 16,06 ha correspondentes às benfeitorias realizadas no imóvel para o regular funcionamento da Usina hidrelétrica construída”, cujo desmembramento transcrevemos na sequência:

Destaque-se que são benfeitorias do imóvel edificação (hotel e restaurante) com área de 1.339,00 m², edificação (casa de visita oficial) com área de 995,00 m², casa nº 56 com área de 139,23 m², casa nº 54 com área de 139,32 m², casa nº 30 com área de 139,32 m², casa nº 32 com área de 139,32 m², casa nº 02 com área de 169,80 m², casa nº 04 com área de 155,47 m², casa nº 05 com área de 155,47 m², ampliação de área construída em 14,00 m², ampliação de varanda e coxinha de 16,00 m², casa nº 12 com área de 166,80 m², ampliação da varanda cozinha em 13,60 m², ampliação da varanda em 26,00 m², casas nº 41, 58,59, 66, 68, 70, 72, 74 e 76 com área de 166,80 m² cada, casas nº78 com área de 155,47m², casas nº 22, 24, 26, 28, 46, 48, 50, 52, com área 120,36m² cada, casas nº80, 01, 06, 07, 08, 11, 14, 03, 15, 16, 18, 19, 20, 78,55, 57, 62 e64, cada uma com área de 155,47m², casas n]21, 23, 25, 27, 29, 31, 33, 35, 37, 38, 39, 40, 42, 43, 44, 45, 47, 49, 51, 53, cada uma delas com área de 159,47 m², 2 edificações (guarita de vigilância) cada uma com área de 6,00 m², edificação (edifício de recepção) com área de 176,00 m², edificação (prédio administração) com área de 327,00 m², edificação (Templo Ecumênico) com área de 438,00 m², edificação (Grupo Escolar) com área de 767,00 m², edificação (Racho Recreativo) com área de 84,08 m², edificação (Clube Recreativo) com área de 1.690,00 m², edificação (Núcleo comercial) com área de 1.116,00 m², edificação (Lavanderia) com área de 201,00 m², edificação (Galpão 01) com área de 1.000,00 m², edificação (Galpão 02- almoxarifado) com área de 1.000,00 m², edificação (Poço Artesiano) com área de 78,00 m², edificação 9ssla) com área de 44,00 m², reservatório com área de 25.270.000,00 m², espaço ind. edificadas com área de 121.593,00 m², guarita com área de 5,28 m², espaço de estacionamentos com área total de 1002,00 m², rua não pavimentada com área de 502,00 m², passeios e calçadas com área de 2.003,00 m², pavimentação com via de acesso, conjunto de árvores e gramados com área de 602,00 m², recapeamento asfáltico com área de 701,00 m², pista de aeroporto com área de 41.644,00 m².

Contudo, mesmo após intimada pela fiscalização, a Contribuinte não trouxe aos autos qualquer prova sobre a dimensão de tais áreas, ou, até, acerca de sua efetiva existência. Logo, impossível se quantificar a extensão das áreas alagadas e de preservação permanente (APP) que ficam ao entorno do reservatório. Ademais, além da falta de comprovação em si das mencionadas áreas, ausente nos autos a prova de ter ocorrido apresentação tempestiva do correspondente Ato Declaratório Ambiental (ADA) – requisito essencial para o gozo do benefício fiscal referente à área alagada e APP - como também do Ato federal ou estadual declarando o interesse ambiental de eventual área reconhecida de interesse ecológico (AIE) por ser imprestável para exploração agrícola ou florestal.

A propósito, de acordo com o sistema de repartição do ônus probatório adotado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, norma que rege o processo administrativo fiscal, conforme dispõe seu artigo 16, inciso III e §4º, assim como de acordo com o artigo 333 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. Mais precisamente, o ônus da produção de provas cabe a quem dela se aproveita, oportunidade que tem o sujeito passivo de apresentar os motivos de fato e de direito que fundamentam sua impugnação, os pontos de discordância e as razões e provas que possui, o que, não ocorrendo, acarreta a improcedência da alegação. Confirma-se:

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 possui; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Visto isso, quanto ao pedido de perícia em si, cumpre seja frisado que, conforme art. 16, inciso IV e §1º, do mesmo Decreto nº 70.235, de 1972, este deve constar da impugnação, com a exposição dos motivos que a justifiquem, a formulação de quesitos referentes aos exames desejados e o nome, endereço e qualificação profissional do perito. Requisitos cuja falta de atendimento implica a desconsideração da pretensão do impugnante. Confirma-se:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Ante o exposto, ausente o pedido de perícia na fase impugnatória, e se considerando que a justificativa para a realização do suposto procedimento seria somente para corroborar as informações veiculadas na peça recursal, o qual serviria apenas para levantar provas a favor da Contribuinte, as quais poderiam ser por ela produzidas por outros meios, não me parece razoável seja adotado, de ofício, citado procedimento.

Por pertinente, este Conselho tem entendimento firmando pelo indeferimento dos pedidos de perícia com o propósito de produzir provas que deveriam ter sido juntadas na impugnação. A exemplo, peço vênha aos ilustres relatores para transcrever os excertos de decisões sequenciados:

1. Acórdão nº 2401-007.025, de 9 de outubro de 2019, relatora: Miriam Denise Xavier:

Preliminar de nulidade - Cerceamento do direito de defesa do contribuinte / Ônus da prova

[...]

Nota-se que a realização de diligência ou perícia pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes ou que o fato a ser provado necessita de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador.

[...]

Nestes termos, não merece qualquer reparo a decisão administrativa de primeira instância que analisou pormenorizadamente a solicitação do pedido de perícia, tendo afastado de modo plenamente justificado a requisição do particular. Senão, vejamos:

“A produção de prova pericial não pode ser utilizada para suprir a falta de apresentação do referido laudo técnico de avaliação, para comprovar o valor fundiário do imóvel, a preços de 1º/01/2003, nem do referido Termo de Ajustamento de Conduta, de modo a comprovar a área de utilização limitada/reserva legal, para fins de exclusão da base de cálculo do ITR/2003.

[...]”.

(Destaque no original)

2. Acórdão n.º 1402-007.025, de 18 de setembro de 2019, relator: Paulo Mateus

Ciccione:

DA DILIGÊNCIA REQUERIDA

Sabidamente, diligências prestam-se a munir os julgadores de informações e conhecimentos técnicos especializados e específicos que lhes permitam formar convicção para prolatar decisões, não implicando, porém, eventual negativa em deferir o pedido da contribuinte para sua realização, em qualquer nulidade.

[...]

Doutrinariamente, a posição de Antonio Airton Ferreira (disponível no site www.fiscosoft.com.br) citado por Gilson Wessler Michels, in “PAF – Processo Administrativo Fiscal – litigância tributária no contencioso administrativo – Cenofisco – São Paulo – 1ª reimpressão – 2018 – pg. 275”:

“PERÍCIA – DEFERIMENTO COMO PRERROGATIVA DO JULGADOR: A perícia não integra o rol dos direitos subjetivos do autuado. A perícia é prova de caráter especial, cabível nos casos em que a interpretação dos fatos demanda juízo técnico. Todavia, ela não integra o rol dos direitos subjetivos do autuado, podendo o julgador, se justificadamente entendê-la prescindível, não acolher o pedido”.

(Destaque no original)

3. Acórdão n.º 2201-002.396, de 13 de maio de 2014, relator: Francisco Marconi

de Oliveira:

PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA PARA COLETA DE PROVAS PARA FINS DE DEFESA DO CONTRIBUINTE. INCABÍVEL.

A realização do pedido de diligência e perícia, conforme dispõe os artigos 16, 18, 28 e 29 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, está diretamente relacionada à formação da livre convicção do julgador. Não cabe para coleta de prova para interesse único da defesa do contribuinte. Constando nos autos elementos suficientes à solução da lide, é desnecessária a sua realização.

[...]

Porém, não cabe ao Fisco adotar providências para produção de provas para os valores depositados na conta corrente do contribuinte para fins de apurar o imposto de renda pessoa física. A norma legal transfere ao sujeito passivo o dever de comprovar a origem dos depósitos e justifica-los. Isso implica trazer elementos que comprovem o fato questionado.

A realização de diligências e perícias somente se aplica quando há necessidade de formação de convicção por parte da autoridade lançadora ou do julgador, conforme dispõe os art. 16, 18, 29 e 29 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que não é o caso.

4. Acórdão n.º 2202-005.111, de 10 de abril de 2019, relator: Ronnie Soares

Anderson:

Da Perícia

[...]

Dessa forma, percebe-se que a contribuinte optou por não apresentar documentos que pudessem comprovar suas alegações, pois, no seu entendimento, poderia eleger o meio de prova que julgasse adequado e neste caso, devido a natureza da matéria em exame, a empresa optou pelo pedido de prova pericial, que a seu ver seria a mais adequada.

Neste aspecto, observo que não podem prosperar os argumentos e os questionamentos apresentados, pois entendo que a Recorrente ao invés de apresentar oportunamente os documentos que, em tese, poderiam comprovar suas alegações, optou por substituir sua incumbência probatória com providências a cargo do Fisco ou do perito técnico, por meio de realização de perícia.

Ademais, a prova pericial, além do caráter específico, não depende exclusivamente da vontade das partes, mas sim de circunstâncias que justifiquem a necessidade de apreciações técnicas, por especialistas com conhecimento específico em determinadas matérias, com o intuito de esclarecer aspectos controvertidos, para quando o julgador, diante de indícios ou elementos incipientes de prova, pudesse melhor elucidar os fatos para formar sua convicção.

À vista disso, entendo que seja prescindível a realização da perícia, tendo em vista que a mesma se destinava a suprir prova que poderia ser produzida pela contribuinte com a juntada de documentos carreados aos autos no momento oportuno. Esclarecendo ainda que a contribuinte tem a obrigação jurídica de manter os meios probatório de seu interesse.

[...]

(Destaque no original)

5. Acórdão nº 2202-005.450, de 10 de setembro de 2019, relator: Marcelo de Sousa Sáteles:

DILIGÊNCIA/PERÍCIA.

A realização de diligência ou perícia pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, ou, quando produzida por estas, apresente-se complexa ou exija conhecimentos técnicos específicos para aprofundamento do material que tenha sido colacionado. Não observando tais situações, a autoridade julgadora indeferirá os pedidos de diligência perícia que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de perícia.

6. Acórdão nº 2401-007.065, de 10 de outubro de 2019, relatora: Andréia Viana Arrais Egypto:

Do pedido de perícia

Nesse ponto destacar que a perícia tem por finalidade a elucidação de questões técnicas ou fáticas que suscitem dúvidas ao julgador, o qual cabe avaliar a necessidade da produção da prova técnica que exige conhecimento especial.

[...]

Considerando que o procedimento fiscalizatório foi efetuado dentro dos preceitos normativos atinentes à matéria, o contribuinte foi devidamente intimado para apresentar as razões de defesa e a juntada de provas que entendesse importantes para fundamentar suas alegações e que pudessem, porventura, ensejar a realização de eventual perícia - o que não foi o caso.

(Destaque no original)

3. ÁREA ALAGADA – RESERVATÓRIO DE USINA HIDROELÉTRICA

A propósito, é pacífico neste Conselho que citado Imposto não incide sobre áreas alagadas, reservatório de usinas hidroelétricas. Confirma-se:

Súmula CARF nº 45: O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural não incide sobre áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidroelétricas.

No entanto, não seria razoável se aplicar tal entendimento sem o cumprimento das formalidades legais (apresentação tempestiva de ADA, juntamente com o Ato específico declarando o interesse ambiental de suposta AIE imprestável para exploração rural ou florestal), assim como a prova da efetiva existência e extensão da suposta área alagada, o que poderia ter se dado durante o procedimento fiscal - no atendimento da intimação – ou na fase processual própria. Portanto, ao aso, não há como se aplicar o enunciado da Súmula CARF nº 45, haja vista os seguintes fundamentos:

1. a falta de comprovação documental da efetiva existência e extensão das áreas alagada, APP e suposta AIE;
2. a falta de comprovação documental das demais benfeitorias apontadas (escritório, depósitos, etc.);
3. o descumprimento das formalidades legalmente previstas em lei, tais como a apresentação tempestiva de ADA – para o gozo da exclusão das áreas alagadas, APP e AIE - e de Ato específico referente suposta AIE.

A propósito, tratando-se da exigência de ADA para o gozo da isenção referente à área alagada de reservatório de usinas hidrelétricas autorizadas pelo Poder Público, pertinente trazer a orientação vista nas perguntas 109 e 110 do Manual de Perguntas e Respostas do ITR/2011, nestes termos:

109 — Quais as condições exigidas para excluir as áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo Poder Público?

Para exclusão das áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas da incidência do ITR é necessário que o contribuinte apresente o ADA ao Ibama, a cada exercício, e que atendam ao disposto na legislação pertinente.

110 — É exigido o ADA para excluir as áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo Poder Público?

Sim. Para exclusão das áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo Poder Público da incidência do ITR é necessário que o contribuinte apresente o ADA ao Ibama, a cada exercício.

4. ÁREA ALAGADA, APP E AIE - EXIGÊNCIA LEGAL DO ADA

Conforme se verá na sequência, citada isenção tributária **está condicionada** à apresentação tempestiva do correspondente **Ato Declaratório Ambiental (ADA)**. Assim sendo, o enfrentamento da querela fica facilitado quando explorado o aspecto da extrafiscalidade do ITR, o que se buscou privilegiar no presente estudo. Superada essa questão, passaremos à análise propriamente do mencionado Imposto por meio da subsunção dos fatos apresentados nos autos aos preceitos estabelecidos pela legislação que trata do assunto.

Contextualização do Imóvel Rural no Ordenamento Constitucional Brasileiro

A Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, buscou assegurar o necessário equilíbrio entre a garantia individual da propriedade privada e sua função social como princípio da ordem econômica. Assim entendido, a primeira se apresenta atrelada à segunda tanto no

capítulo dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos - art. 5º, XXII e XXIII - como naquele dos Princípios Gerais da Atividade Econômica - art. 170, II e III - nestes termos:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, [...], à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXII - é garantido o direito de propriedade;

XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;

Art. 170. A ordem econômica, [...], conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade.

Refinando o raciocínio, vê-se que a Carta Magna, pontual e especificamente, traz estímulos especificamente voltados ao cumprimento da função social do imóvel rural, seja estabelecendo os critérios de seu respectivo atingimento - art. 186, I e II - seja restringindo em si o próprio direito fundamental de propriedade - arts. 184, caput, e 185, II e § único - *in verbis*:

Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social [...];

Art. 185. São insuscetíveis de desapropriação para fins de reforma agrária:

[...]

II - a propriedade produtiva.

Parágrafo único. A lei garantirá tratamento especial à propriedade produtiva e fixará normas para o cumprimento dos requisitos relativos a sua função social;

Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:

I - aproveitamento racional e adequado;

II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;

Nessa perspectiva, sopesando os comandos constitucionais vistos nos arts. 186 e 184 acima, infere-se que, numa suposta relação hipotética, o primeiro pode se apresentar como antecedente e o segundo como consequente, ou seja, em situação extremada, o descaso com a função social do imóvel rural poderá implicar sua desapropriação por interesse social. Assim entendido, é imprescindível a conciliação entre os interesses individuais decorrentes do direito de propriedade e os coletivos advindos com a justa solidariedade social, razão por que, quanto a isso, o comando constitucional sinaliza as potenciais hipóteses:

1. os legisladores deverão estimular referido equilíbrio, mediante normas incentivadoras de condutas salutares tanto do ponto de vista individual quanto coletivo;

2. os governos deverão promover políticas públicas direcionadas a tais finalidades;

3. os operadores do direito deverão orientar suas decisões com vistas ao atendimento dos preceitos ora discorridos;

4. à sociedade organizada, sem desrespeitar a propriedade privada, deverá exigir o cumprimento da função social da terra;

5. o proprietário individual do imóvel rural deverá conduzir seus propósitos pessoais com apreço aos interesses da coletividade.

Descendo a pirâmide, passaremos a analisar o delineamento do aludido tributo - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

ITR - Aspectos constitucionais

Trata-se de imposto de competência da União - CF, de 1988, art. 153, VI - de função eminentemente extrafiscal, cujos contornos são desenhados para estimular o cumprimento da função social do imóvel rural considerado, possibilitando benefícios à sociedade, sem prejuízo do exercício do direito de propriedade pelo seu titular. Confirma-se:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VI - propriedade territorial rural;

[...]

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

A citada progressividade fiscal se traduz em instrumento de intervenção na propriedade privada com vistas a inibir a manutenção de imóvel rural improdutivo, em atendimento à função social que a Constituição determinou fosse observada, conforme já se transcreveu no tópico anterior (arts. 5º, XXIII, e 170, II). Ainda no mesmo sentido, na forma também já vista precedentemente, o mandamento Constitucional, por um lado, declarou a propriedade produtiva insuscetível de desapropriação para reforma agrária (art. 185, II); por outro, delineou a função social que o imóvel há de cumprir, estabelecendo os critérios do aproveitamento racional da terra, como também a utilização adequada dos recursos disponíveis e a preservação do meio ambiente (art. 186, I e II).

Na mesma esteira do cumprimento da função social do imóvel rural, diretamente, a Matriz Constitucional traz a imunidade do ITR atinente à pequena gleba rural quando atendidas as circunstâncias ali delineadas (art. 153, § 4º, II). Não de modo diferente, embora indiretamente, pode-se compreender que o cumprimento da função social do imóvel rural também foi privilegiado, na medida em que a Carta sinaliza imunidade dos imóveis pertencentes à União, Estados, Distrito Federal, Municípios, autarquias e fundações públicas, instituições de educação e assistência social nos termos por ela estabelecidos (art. 150, VI, alíneas "a" e "c", §§ 2º a 4º).

Por fim, a Carta Constitucional define que as normas gerais em matéria tributária serão estabelecidas por meio de lei complementar, nos seguintes termos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos **fatos geradores**, bases de cálculo e contribuintes; (*grifo nosso*)

ITR - Aspectos legais

Hipóteses de incidência, base de cálculo e contribuinte

No atendimento do comando constitucional acima transcrito (art. 146, III, alínea "a"), dispondo sobre o aspecto material da incidência de referido Tributo, o Código Tributário Nacional (CTN) - recepcionado com força de lei complementar pela CF, de 1988 - em seus arts. 29 a 31, definiu que o ITR tem por fato gerador a propriedade, o domínio útil, ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município; por base de cálculo o seu valor fundiário e como contribuinte o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título, nestes termos:

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município.

Art. 30. A base do cálculo do imposto é o valor fundiário;

Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Norma legal vigente

Nessa esteira, em consonância com as disposições contidas nas normas gerais transcritas acima, a Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, delimita os contornos do fato gerador (art. 1º); do contribuinte (art. 4º) e da base de cálculo (arts. 8º) do reportado Imposto, nestes termos:

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

[...]

Art. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

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.

Base de cálculo - VTN tributável

Até então, relativamente à presente abordagem, adequado consignar que referida Lei referenciou a base de cálculo do ITR a partir do preço de mercado da **terra nua tributável** na data de ocorrência do respectivo fato gerador (**VTNt**), o que se dará em 1º de janeiro de cada ano. Nessa perspectiva, orientando o estudo ao propósito que se pretende atingir, que é o enfrentamento da lide em debate, é apropriado se discorrer acerca da apuração da dita base tributável, conforme dispõe reportado mandamento legal, com a redação vigente à época do fato gerador, nestes termos:

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.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, **considerar-se-á:**

I - **VTN**, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

- a) construções, instalações e benfeitorias;
- b) culturas permanentes e temporárias;
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;
- d) florestas plantadas;

II - **área tributável**, a área total do imóvel, menos as áreas:

- a) de preservação permanente (APP) e de reserva legal (ARL)...[...]
- b) de interesse ecológico (AIE) para. [...]
- c) comprovadamente imprestáveis (ACI) para [...]
- d) sob regime de servidão florestal (ARSF);
- e) cobertas por florestas nativas (ACFN), primárias [...]
- f) alagadas (AA) para fins de constituição de reservatório [...]

(grifo nosso)

Importante salientar que a legislação tributária acompanha o entendimento dado à terra nua pelo Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 79), definindo-a como sendo o imóvel rural por natureza ou acessão natural, compreendendo o solo com a sua superfície e respectiva mata nativa, floresta nativa ou pastagem natural. Isto está posto na IN RFB nº 256, de 11 de dezembro de 2002, art. 32, caput. Confira-se:

Art. 32. Valor da Terra Nua (VTN) é o valor de mercado do solo com sua superfície, bem assim das florestas naturais, das matas nativas e das pastagens naturais que integram o imóvel rural.

Nesse cenário, o já transcrito § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, por meio do seu inciso III, assevera que o valor da terra nua tributável (VTNt) - **efetiva base de cálculo do tributo em destaque** - equivale ao valor da terra nua (VTN) correspondente à área tributável. Portanto, representado pelo produto da multiplicação do VTN pelo quociente da divisão entre a área tributável e a extensão total do respectivo imóvel rural. Confira-se:

Art. 10. [...]

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, **considerar-se-á:**

[...]

III - **VTNt**, o valor da **terra nua tributável**, obtido pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total; *(grifo nosso)*

Isenções - exclusões da base de cálculo

A propósito, por ser proveitoso para a construção dos fundamentos a se hipotecar nesta análise, conveniente registrar que, como visto, exceto quanto às imunidades voltadas ao cumprimento da função social referenciada anteriormente (CF, de 1988, arts. 153, § 4º, II, e 150, VI, alíneas "a" e "c", §§ 2º a 4º), o ITR **incide** sobre a totalidade remanescente dos imóveis rurais, nos termos apontados pelo CTN. Logo, as exclusões - redução da base de cálculo - estabelecidas na legislação supratranscrita (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, incisos I e II)

traduzem notórias **isenções** tributárias, como tais, carregadas de especificidades próprias, conforme se verá adiante.

No contexto, releva retomar que tais isenções retratam a dimensão extrafiscal do mencionado Imposto, pois pretendem estimular o cumprimento da função social do imóvel rural por meio da utilização adequada dos recursos disponíveis e da preservação do meio ambiente. Assim entendido, quando da apuração da reportada base de cálculo, a Lei exclui, por um lado, os **custos diretos** a que se referem as aplicações dispostas nas alíneas "a" a "d" do seu art. 10, § 1º, inciso I (valor das benfeitorias, culturas, pastagens e reflorestamento); por outro, no cálculo da **área tributável**, elide a tributação atinente às áreas utilizadas na forma vista nas alíneas "a" a "f" constantes no inciso II do mesmo parágrafo e artigo (APP, ARL, AIE, ACI, ARSF, ACFN e AA).

Nesse pressuposto, anunciada isenção tributária está condicionada ao cumprimento de requisito obrigatório, previsto na Lei n.º 6.938, de 31 de agosto de 1981, com a redação dada pela Lei n.º 10.165, de 27 de dezembro de 2000, que lhe alterou o mandamento do § 1º do art. 17-O, qual seja: a existência de ADA ou do protocolo de seu requerimento perante o IBAMA ou órgão ambiental com ele conveniado. Enfim, trata-se de **exigência** genérica indispensável para a supressão de qualquer área da incidência do referido tributo. Confira-se:

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 n.º 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria. (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 10.165, de 2000)

Caracterização do ADA

O ADA é o instrumento que possibilita a alimentação do cadastro das áreas do imóvel rural junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), destacando aquelas frações de interesse ambiental, as quais, se atendidos os preceitos legais, são excluídas da base de cálculo do ITR. Trata-se, portanto, de obrigação imposta ao detentor do reportado benefício fiscal, cuja pretensão é estimular o já discutido cumprimento da função social do imóvel rural, na medida em que incentiva a preservação do meio ambiente, contribuindo para a conservação da natureza e melhor qualidade de vida. Mais objetivamente, atendida a condição imposta, o proprietário rural vê seu tributo reduzido quando protege suas florestas ou vegetações naturais, assim como em virtude do incremento na produtividade da respectiva terra.

Nesse pressuposto, segundo o § 4º do art. 10 do Decreto n.º 4.382, de 19 de setembro de 2002, o ADA é um documento por meio do qual o contribuinte declara ao IBAMA as áreas excluídas da base de cálculo do ITR nos termos previstos na legislação. Assim entendido, por meio dele o Órgão fiscalizador ambiental recebe informações relativas à preservação e conservação ambientais de propriedades rurais, realiza auditoria com vistas a averiguar a veracidade das informações ali constantes e, quando for o caso, lavrar, de ofício, novo ADA, corrigindo as supostas distorções verificadas, o qual será encaminhado à RFB, a quem compete efetivar a autuação correspondente. Confirma-se:

Decreto nº 4.382, de 2002:

Art. 10. [...].

§ 4º O IBAMA realizará vistoria por amostragem nos imóveis rurais que tenham utilizado o ADA para os efeitos previstos no § 3º e, caso os dados constantes no Ato não coincidam com os efetivamente levantados por seus técnicos, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, que apurará o ITR efetivamente devido e efetuará, de ofício, o lançamento da diferença de imposto com os acréscimos legais cabíveis (Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 2000

Como visto precedentemente, há de se entender que a isenção pretendida pelo contribuinte traz dois aspectos distintos, mas complementares, quais sejam: por um lado, o aspecto formal da existência ou não do ADA, que é fiscalizado pela RFB; por outro, o aspecto material, caracterizado pelo levantamento técnico da conformidade entre o registro documental e a existência real das áreas tidas por preservadas. Mais precisamente, trata-se de dever legal visando a uma razoável praticabilidade da norma isencional tributária, na medida em que a exigência do ADA para o fim específico da fruição da redução da base de cálculo do ITR permite uma efetiva fiscalização da preservação da área de interesse ecológico por parte do IBAMA. Nesse sentido, conforme visto, vale dizer que o atendimento de mencionada obrigação potencializa o cumprimento da função social do imóvel rural pretendido pela Constituição Federal.

A natureza acessória da obrigação

Conforme o art. 113, §§ 1º, 2º e 3º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, somente há duas espécies de obrigações tributárias impostas ao contribuinte, quais sejam: a principal e a acessória. A primeira trata do pagamento de tributo ou penalidade; a segunda diz respeito a todas as imposições feitas ao sujeito passivo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Ademais, esta última se transforma em principal no tocante ao pagamento de penalidade pecuniária, **quando** legalmente prevista. Confira-se:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

A propósito, não se imagina razoável descaracterizar a natureza de uma obrigação acessória supostamente porque inexistente a penalidade pecuniária pelo seu descumprimento, pois a legislação tributária prevê inúmeras situações onde não há reportada sanção. Quanto a isso, especialmente nos casos de benefícios fiscais, a lei optou por vincular referido gozo ao cumprimento das prestações positivas ou negativas nela impostas. A exemplo, transcrevemos excerto do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, arts. 516, 518, 527, inciso I, parágrafo único, e 530, inciso III, e 532 (vigente até 22/11/2018, quando foi revogado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018):

Art. 516. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando

inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13).

[...]

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei no 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

[...]

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).

[...].

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

[...]

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

[...]

Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

No caso, a forma de apuração do Imposto por meio de regime privilegiado (lucro presumido), caracterizado pela redução da base de cálculo do montante apurado e, especialmente, pela dispensa de escrituração contábil nos termos exigidos pela legislação comercial, fica afastada quando o beneficiário descumprir a obrigação acessória de apresentação do livro caixa escriturado (art. 530, III). Assim entendido, tal como a apresentação do ADA, infere-se que a ausência de penalidade pecuniária pelo descumprimento da respectiva obrigação acessória não a descaracteriza, já que isso supostamente refletirá na perda do benefício pretendido (aumento da base de cálculo correspondente **ao acréscimo de 20%** do coeficiente de cálculo - art. 532).

Dá forma já posta, em síntese, o dever instrumental da apresentação do ADA consiste na prestação positiva no interesse da arrecadação e fiscalização do ITR, uma vez se traduzir em expediente que possibilita o acompanhamento do cumprimento da obrigação principal de pagar mencionado tributo, a partir das informações ali declaradas. Portanto, entendendo que citada imposição se apresenta carregada de todos os requisitos próprios das obrigações acessórias tributárias, como o são os deveres de escriturar livros, expedir notas fiscais, manter cadastros perante o fisco, etc. Afinal, dito Instrumento; por um lado, está legalmente vinculado à apuração do ITR (Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, § 1º); por outro, compreenderá o suporte fático da autuação decorrente das divergências levantadas pelo IBAMA e enviadas à Repartição Fiscal competente (Decreto nº 4.382, de 2002, art. 10, § 4º).

Olhando em dita perspectiva, já que caracterizada a natureza acessória do dispositivo, vale delimitar o seu fato gerador, segundo o art. 115 do CTN: *Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.*

Do até então exposto, tem-se que as obrigações acessórias podem decorrer da legislação tributária, por força dos arts. 113, § 2º, e 115 do CTN já transcritos, esta última compreendendo as normas complementares, dentre as quais os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, como se vê nos arts. 96 e 100, I, do CTN. Confira-se:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

[...]

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

A legalidade do estabelecimento de prazo para a apresentação do ADA

Avançando no raciocínio, é relevante se identificar o momento de ocorrência das circunstâncias materiais caracterizadoras do descumprimento do citado dever instrumental, cujos efeitos implicam a glosa do benefício fiscal que o Recorrente almejou usufruir. Por conseguinte, estabelecendo as condições necessárias ao fiel cumprimento da Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, § 1º, sob o manto Regulamentar e legal, a RFB e o IBAMA expedem atos administrativos complementando o detalhando do mandamento que a norma legal exigiu fosse cumprido.

Nesse manto, conforme o já referenciado art. 96 do CTN, o decreto é ato normativo proveniente do Chefe do Poder Executivo, que integra a legislação tributária, e tem por incumbência essencial a regulamentação do conteúdo das leis, conforme art. 84, inciso IV, da CF, de 1988. Confira-se:

CF, de 1988:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

[...]

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;

CTN, de 1966:

. Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende [...].

A tal respeito, dentro do liame permitido no escopo Constitucional, o Decreto nº 4.382, de 2002, art. 10, § 3º, inciso I, remete a definição do prazo de apresentação do ADA para ato normativo infralegal. Confira-se:

Decreto nº 4.382, de 2002:

Art. 10. [...].

§ 3º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o **caput** deverão:

I - ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, nos prazos e condições fixados em ato normativo (Lei nº 6.938,

de 31 de agosto de 1981, art. 17-O, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000); e

Não bastasse referida previsão infralegal da definição dos prazos e condições para a apresentação do ADA mediante atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, a Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 16, traz **comando funcional específico para a RFB** estabelecer obrigações acessórias relativas aos tributos por ela administrados, aí se incluindo os **prazos e condições** para o cumprimento. Confira-se:

Lei nº 9.779, de 1999:

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, **estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições** para o seu cumprimento e o respectivo responsável (*grifo nosso*).

Cronologia referente ao prazo de apresentação do ADA

Estritamente dentro dos limites legais supracitados, a RFB e o IBAMA estabeleceram a obrigatoriedade da protocolização no IBAMA de requerimento do ADA em dois períodos distintos, que têm por marco o exercício de 2007. Nesse pressuposto, citado protocolo deveria se dar **em até seis meses** contados do termo final para a entrega da respectiva DITR e de **1º de janeiro a 30 de setembro** do correspondente exercício, conforme se trate de declaração referente a exercício **anterior** ao limítrofe e **dali em diante** respectivamente. Confira-se:

1. para os exercícios anteriores a 2007, reportado protocolo deveria ocorrer **em até seis meses contados do termo final para a entrega da respectiva DITR**, nos termos da IN SRF nº 43, de 7 de maio de 1997, art. 10, § 4º, inciso II, com a redação dada pela IN SRF nº 67, de 1º de setembro de 1997, art. 1º. Confira-se:

IN SRF nº 43, de 1997:

Art. 10. Área tributável é a área total do imóvel excluídas as áreas:<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 67, de 01 de setembro de 1997)

[...]

§ 4º As áreas de preservação permanente e as de utilização limitada serão reconhecidas mediante ato declaratório do IBAMA, ou órgão delegado através de convênio, para fins de apuração do ITR, observado o seguinte:<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 67, de 01 de setembro de 1997)

[...]

II - o contribuinte terá o **prazo de seis meses**, contado da data da entrega da declaração do ITR, para protocolar requerimento do ato declaratório junto ao IBAMA;<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0> (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 67, de 01 de setembro de 1997) (*grifo nosso*)

Oportuno registrar que, no lapso temporal retrocitado, os atos normativos que trataram do assunto em debate, embora passando por uma sequência de revogações, mantiveram inalterado o **interregno de seis meses** contados da data final para a apresentação da respectiva Declaração. Nessa perspectiva, a IN SRF nº 43, de 1997 foi revogada pela IN SRF nº 73, de 18 de julho de 2000, a qual também foi objeto de revogação pela IN SRF nº 60, de 6 de julho de 2001, também fulminada pela IN SRF nº 256, de 11 de dezembro de 2002. Confira-se:

IN SRF n.º 73, de 2000 (revoga a IN SRF n.º 43, de 1997):

Art. 17. Para fins de apuração do ITR, as áreas de interesse ambiental de preservação permanente ou de utilização limitada serão reconhecidas mediante ato do IBAMA, ou órgão delegado por convênio, observado o seguinte:

[...]

II - o contribuinte terá o **prazo de seis meses**, contado a partir da data final da entrega da DITR, para protocolizar requerimento do ato declaratório junto ao IBAMA; e (*grifo nosso*)

IN SRF n.º 60, de 2001 (revoga a IN SRF n.º 73, de 2000):

Art. 17. Para fins de apuração do ITR, as áreas de interesse ambiental, de preservação permanente ou de utilização limitada, serão reconhecidas mediante ato do Ibama ou órgão delegado por convênio, observado o seguinte:

[...]

II - o contribuinte terá o **prazo de seis meses**, contado a partir da data final da entrega da DITR, para protocolizar requerimento do ato declaratório junto ao Ibama; (*grifo nosso*)

IN SRF n.º 256, de 2002 (revoga a IN SRF n.º 60, de 2001):

Art. 9º Área tributável é a área total do imóvel rural, excluídas as áreas:

[...]

§ 3º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o caput deverão:

I - ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama), no **prazo de até seis meses**, contado a partir do término do prazo fixado para a entrega da DITR

2. a partir do exercício de 2007, a RFB estabeleceu a obrigatoriedade da protocolização no IBAMA de requerimento do ADA, **não mais** em seis meses, contados da data final para a entrega da DITR do correspondente exercício, e **sim** no prazo estipulado na legislação ambiental, conforme a IN SRF n.º 256, de 2002, art. 9º, § 3º, inciso I, com a alteração implementada pela IN RFB n.º 861, de 17 de julho de 2008, c/c a IN RFB n.º 746, de 11 de junho de 2007, art. 10. Confira-se:

IN SRF n.º 256, de 2002 (alterada pela IN RFB n.º 861, de 2008):

Art. 9º [...]

§ 3º [...]

I - ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama), **observada a legislação pertinente** [http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0\(Redação dada pelo\(a\) Instrução Normativa RFB n.º 861, de 17 de julho de 2008\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 861, de 17 de julho de 2008)) (*grifo nosso*)

IN RFB n.º 746, de 2007:

Art. 10. Para fins de apuração do ITR, o contribuinte deve apresentar ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama) o Ato Declaratório Ambiental (ADA) a que se refere o art. 17-O da Lei n.º 6.938, de 31 de agosto de 1981, com a redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 10.165, de 27 de dezembro de 2000, **observada a legislação pertinente.** (*grifo nosso*)

Nessa nova configuração, o IBAMA determinou que o ADA deve ser declarado anualmente **de 1º de janeiro a 30 de setembro**, conforme IN IBAMA n.º 76, de 31 de outubro de 2005, art. 9º; IN IBAMA n.º 96, de 30 de março de 2006, art. 9º, e arts. 6º, § 3º, e 7º da IN IBAMA n.º 5, de 25 de março de 2009. Confira-se:

IN IBAMA n.º 76, de 2005:

Art 9º O prazo de entrega do ADA será de **1º de janeiro a 31 de setembro** do ano em exercício. (*grifo nosso*)

Parágrafo único. Excepcionalmente, o prazo de entrega do ADA relativo a DITR-2005 será **até 31 de março de 2006** e para a DITR - 2006 o prazo será de **1º de abril a 30 de setembro** de 2006. (*grifo nosso*)

IN IBAMA n.º 96 de 2006:

Art 9º As pessoas físicas e jurídicas que desenvolvem atividades classificadas como agrícolas ou pecuárias, incluídas na Categoria de Uso de Recursos Naturais constantes no Anexo II, deverão apresentar anualmente o Ato Declaratório Ambiental.

IN IBAMA n.º 05, de 2009:

Art. 6º O declarante deverá apresentar o ADA por meio eletrônico - formulário ADAWeb, e as respectivas orientações de preenchimento estarão à disposição no site do IBAMA na rede internacional de computadores www.ibama.gov.br ("Serviços on-line").

[...]

§ 3º O ADA deverá ser entregue **de 1º de janeiro a 30 de setembro** de cada exercício, podendo ser retificado até 31 de dezembro do exercício referenciado. (*grifo nosso*)

Art. 7º. As pessoas físicas e jurídicas cadastradas no Cadastro Técnico Federal, obrigadas à apresentação do ADA, deverão fazê-la anualmente.

5. AIE – EXIGÊNCIA LEGAL DO INTERESSE AMBIENTAL

Acrescente-se que, além da apresentação tempestiva do ADA, citada isenção tributária também **está condicionada** à comprovação do interesse ambiental correspondente ao respectivo imóvel, o que será declarado por meio de **Ato específico** federal ou estadual.

Nessa configuração, vale trazer os ditames vistos na Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alíneas "b" e "c", os quais condicionam o gozo do citado benefício fiscal à comprovação do interesse ecológico da respectiva área, mediante o Ato específico retrocitado. Confirma-se:

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.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

[...]

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

[...]

b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim **declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual**, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior; (*grifo nosso*)

c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, **declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual**;(grifo nosso)

6. REFLEXOS DAS ISENÇÕES CONCEDIDAS

Progressividade de alíquota

Além das isenções apontadas, como se há verificar, especificado mandamento legal privilegia a progressividade fiscal de citado tributo, na medida em que se propõe inibir a manutenção de imóvel rural improdutivo, estabelecendo critérios de aproveitamento racional da terra, a partir da determinação de alíquotas em percentuais **inversamente** proporcionais ao grau de utilização do correspondente imóvel rural.

Nessa perspectiva, conforme art. 11 da Lei nº 9.393, de 1996, dentro das respectivas faixas de tributação existentes, que são estabelecidas em razão da área total do imóvel rural, a alíquota aplicável será tanto menor quanto maior for o grau de utilização da propriedade. Confira-se:

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.

Mais especificamente, o Anexo a que se refere a transcrição posta traz a seguinte tabela de alíquotas aplicáveis na apuração do ITR devido. Confira-se:

Área total do imóvel (extensão - ha)	Grau de utilização - GU (%)				
	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

Considerando que as isenções apontadas refletem não somente na base de cálculo do ITR - matéria vista precedentemente - **mas também na alíquota aplicável** em sua apuração, na sequência, é plausível se contextualizar o **grau** de utilização do imóvel rural, como também suas áreas **aproveitável** e de efetiva **utilização** na mencionada atividade, que lastreiam a extrafiscalidade do citado tributo, determinada pela progressividade de suas alíquotas.

Grau de utilização do imóvel rural - GU

É a relação percentual estabelecida entre a área efetivamente utilizada pela atividade rural e a totalidade aproveitável do respectivo imóvel, o qual, conforme visto no tópico precedente, juntamente com a extensão do imóvel, traduz-se em critério determinante para a progressividade das alíquotas aplicáveis na apuração do ITR devido (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, VI; Decreto nº 4.382, de 2002, art. 31, e IN SRF nº 256, de 2002, art. 31). Confira-se:

Art. 10. [...]

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

[...]

VI - Grau de Utilização - GU, a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável.

Assim entendido, convém ressaltar que, conforme se discorrerá na sequência, as áreas **aproveitável** e efetivamente **utilizada** na atividade rural - base para o cálculo do reportado grau de utilização (GU) - consideram as isenções retrocitadas (Lei nº 9.393, de 2002, art. 10, § 1º, incisos I e II). Ademais, levam em consideração os fatos ocorridos entre 01 de janeiro e 31 de dezembro do ano anterior ao de ocorrência do fato gerador.

Área aproveitável do imóvel rural

Trata-se de área retratada no Quadro 10 do Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT - "Distribuição da Área do Imóvel Rural", a qual está apontada no Campo 10 e se caracteriza pela diferença entre a área total do imóvel (campo 01) e as isenções previstas no art. 10, § 1º, incisos I, alínea "a", e II, alíneas "a" a "f" da Lei retrocitada (campos 02 a 09). Confirma-se:

Art. 10. [...]

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

[...]

IV - área aproveitável, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas:

a) ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias;

b) de que tratam as alíneas do inciso II deste parágrafo; (Redação dada pela Lei nº 11.428, de 2006)

Área efetivamente utilizada na atividade rural

Visto o comando legal abaixo transcrito (Lei nº 9.393, de 2002), cumpre destacar que, no Campo 18 do Quadro 11 do Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT - "Distribuição da Área Utilizada na Atividade Rural" - consta a área efetivamente **utilizada** na atividade rural. Esta, por sua vez, refere-se à porção da área **aproveitável** que, no ano anterior ao da ocorrência do fato gerador, tenha sido empregada para produtos vegetais, pastagens, exploração extrativa, criações diversas, projetos técnicos e pesquisa, como também quando situada em área de calamidade pública. Confirma-se:

Art. 10. [...]

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

[...]

V - área efetivamente utilizada, a porção do imóvel que no ano anterior tenha:

a) sido plantada com produtos vegetais;

b) servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária;

c) sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental;

d) servido para exploração de atividades granjeira e aquícola;

e) sido o objeto de implantação de projeto técnico, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993;

[...]

§ 6º Será considerada como efetivamente utilizada a área dos imóveis rurais que, no ano anterior, estejam:

I - comprovadamente situados em área de ocorrência de calamidade pública decretada pelo Poder Público, de que resulte frustração de safras ou destruição de pastagens;

II - oficialmente destinados à execução de atividades de pesquisa e experimentação que objetivem o avanço tecnológico da agricultura.

7. INFERÊNCIAS OBTIDAS

A dispensa da prévia comprovação de área isenta

Oportuno registrar que o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, vigente entre 25/08/2001 e 25/05/2012, não trouxe inovação no ordenamento jurídico tributário, pois apenas reforçou que o lançamento do citado Imposto se dará por homologação, conforme dispositivo constante no caput, c/c o art. 150 da Lei nº 5.172, de 1966. Logo, trata-se da dispensa prévia de apresentação de documentos no momento da entrega da DITR, o que é próprio da referida modalidade de lançamento, o que é respeitado pela Receita Federal do Brasil. Confira-se:

Art. 10.[...]

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) (Revogada pela Lei nº 12.651, de 2012)

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.

[...]

Assim sendo, quando questionado pelo Fisco, o contribuinte mantém a obrigação de comprovar o cumprimento tempestivo das condições impostas pela legislação para o gozo da isenção pretendida, mesmo se tratando de APP e ARL (alínea "a") ou de área sob regime de servidão florestal (alínea "d"). Ademais, tampouco há de se cogitar no afastamento da atribuição dada à fiscalização para verificar se os dados declarados correspondem à situação existente no correspondente imóvel na data do fato gerador do ITR, procedendo ao lançamento de ofício quando o sujeito passivo não lograr comprovar a regularidade dos dados informados na respectiva declaração.

A propósito, em se tratando de tema complexo, entendo pertinente refinar a análise considerando dois pressupostos que refletem os comandos normativos da matéria em debate, quais sejam: (i) o da reserva legal visto no art. 97 do CTN e (ii) o da interpretação literal presente no art. 111 do mesmo Código. O primeiro, referindo-se à estrita legalidade própria dos elementos basilares da relação jurídico tributária (fato gerador da obrigação principal, base de cálculo, alíquota, etc.); o segundo, impondo limites atinentes à interpretação a ser dada aos dispositivos tributários que tratem da concessão de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigação tributária acessória.

Princípio da estrita legalidade tributária

A reserva legal tributária prevista no art. 150, inciso I, da CF, de 1988, impõe que a própria lei desenhe a regra-matriz de incidência tributária a ser adotada pelos sujeitos da

relação jurídico-tributária. Nesse bojo, o art. 97 do CTN é preciso ao esclarecer e delimitar tais preceitos, mediante o estabelecimento de normas gerais tributárias. Confirma-se:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

De pronto, examinando mais detalhadamente os arts. 96, 97 e 98 do CTN - este último tratando dos tratados e convenções internacionais e os dois primeiros da legislação tributária e da reserva legal respectivamente - nota-se que não há matéria relativa a prazos sujeita à reserva legal (arts. 97 e 98). Consequentemente, infere-se que o ali não contido, refere-se a obrigações acessórias, como tais, podendo ser disciplinadas por meio da legislação tributária compreendida nos termos do art. 96 do citado Código.

Interpretação literal da legislação que concede isenção

Considerando que a tributação é a regra no exercício da competência tributária, as hipóteses de outorga de isenção e de dispensa do cumprimento de obrigação acessória devem ser interpretadas literalmente, por traduzirem exceções no ordenamento jurídico. Nessa ótica, conforme o art. 111 do CTN, o entendimento acerca da imprescindibilidade da apresentação tempestiva do ADA para o gozo da isenção pretendida pelo contribuinte deve ser restritivo, ficando afastada qualquer hipótese de dispensa ou substituição por outros documentos. Confirma-se:

Lei nº 5.172, de 1966:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Por oportuno, o art. 175, parágrafo único, do CTN ratifica mencionada perspectiva restritiva, pois mantém a exigência de referida interpretação literal para a dispensa do cumprimento de obrigação acessória, ainda que haja outorga de isenção do suposto crédito tributário a ela vinculada. Confirma-se:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

[...]

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.

Sumarizando o raciocínio teorizado nos últimos tópicos (progressividade de alíquota, grau de utilização, área aproveitável, área efetivamente utilizada, dispensa de comprovação prévia, estrita legalidade e interpretação literal), depreende-se que os benefícios fiscais patrocinados pela supracitada Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, ° 1º, incisos I e II, refletem **redução do imposto devido**, em face dos encolhimentos tanto da base de cálculo como da alíquota aplicável, decorrentes da isenção e da progressividade resultantes respectivamente.

A apresentação tempestiva do ADA e do Ato específico federal ou estadual

Neste cenário, tendo em vista o que está posto no art. 175, inciso I, e parágrafo único do CTN, infere-se que o inciso II do art. 111 de igual Código trata de matéria redundante, porquanto já inserida no inciso I de tal artigo. Afinal, a outorga de isenção se traduz modalidade de exclusão do crédito tributário. Logo, admitir a manutenção dos benefícios fiscais em controvérsia sem o cumprimento tempestivo das formalidades legais exigidas – APP e área alagada (apresentação do ADA) e AIE (apresentação do ADA e de Ato específico federal ou estadual declarando o interesse ambiental), implicará ofensa a todos aqueles incisos dispostos no art. 111 do CTN, já abordados precedentemente.

Mais precisamente, restariam concedidas **outorga** de isenção e, de igual modo, **dispensa** do cumprimento de obrigação tributária acessória mediante forma de interpretação da legislação tributária divergente da literal, o que, como se conheceu, é vedado expressamente pelos arts. 111, incisos I, II e III, e 175 do CTN. Ademais, o art. 141 do mesmo Código é muito preciso ao ratificar citada proibição. Nestes termos:

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

Por todo o exposto, nos termo já vastamente debatidos, pode-se sintetizar o que segue:

1. o gozo do referido benefício fiscal está legalmente condicionado - além da comprovação em si da existência e extensão das áreas beneficiadas - à protocolização tempestiva do ADA no IBAMA ou órgão conveniado, como também da comprovação do interesse ambiental declarado em Ato específico federal ou estadual, na forma já amplamente discutida (Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, § 1º, e Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alíneas “b” e “c”);

2. citadas imposições se apresenta carregadas de todos os requisitos próprios das obrigações acessórias tributárias, pois realizadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização do tributo, como o são os deveres de escriturar livros, expedir notas fiscais, manter cadastros perante o fisco, etc. (CTN, art. 113, § 2º);

3. não há matéria relativa a prazos sujeita à reserva legal, razão por que o período e condições para apresentação do ADA podem ser disciplinados por meio da legislação tributária (CTN, arts. 96, 97 e 98);

4. há comando legal específico para a RFB estabelecer obrigações acessórias relativas aos tributos por ela administrados, aí se incluindo os prazos e condições para o respectivo cumprimento (Lei nº 9.779, de 1999, art. 16);

5. dentro do liame permitido no escopo Constitucional, o RITR remete a definição do prazo de apresentação do ADA para ato normativo infralegal (Decreto nº 4.382, de 2002, art. 10, § 3º, inciso I);

6. sob o manto legal (item 4) e Regulamentar (item 5), a RFB e o IBAMA expedem atos administrativos estabelecendo condições e prazos de apresentação do ADA;

7. por fim, as hipóteses de outorga de isenção e de dispensa do cumprimento de obrigação acessória - objetos do presente julgamento - devem ser interpretadas literalmente, por traduzirem exceções no ordenamento jurídico vigente (CTN, arts. 111 e 175).

Isto posto, com todas as vênias que me possam conceder os nobres julgadores que vêm de forma diferente, entendo haver, sim, mandamento legal autorizando o estabelecimento do prazo e das condições para a apresentação do ADA por meio de ato administrativo de autoridade competente, aí se incluindo o Chefe do Executivo Federal, mediante o poder regulamentar (CF, de 1988, art. 84), e as autoridades constituídas da RFB (lei nº 7.779, de 1999, art.16). Ademais, ainda que isso inexistente fosse, interpreto que os dirigentes da RFB e do IBAMA detêm mencionado poder em suas atribuições regimentais, nos termos do art. 100, inciso I, do CTN. Afinal, trata-se do regramento de obrigação acessória, matéria não vinculada à reserva legal tributária.

Superada a patenteada acepção conceitual retrocitada, passaremos ao enfrentamento da controvérsia propriamente.

Exercício de 2011 - prazo de apresentação do ADA

Consoante se discorreu precedentemente, tratando-se de declaração referente ao exercício de 2007 e posteriores, o termo final para a protocolização no IBAMA de requerimento do ADA correspondente ao citado exercício se deu em 30 de setembro de 2011, data final para a entrega da DITR/2011, de acordo com a IN RFB nº 1.166, de 29 de junho de 2011, c/c as IN IBAMA nºs 76, de 2005; 96, de 2006; e 5, de 2009.

Tocante a isso, **não consta nos autos a comprovação de que citado ADA foi apresentado tempestivamente.**

Exercício de 2011 – Declaração do interesse ambiental

Igualmente à exigência anterior, **ausente nos autos referida declaração de interesse ambiental** mediante ato específico federal ou estadual.

8. VTN ARBITRADO PELO SISTEMA DE PREÇOS DE TERRA - SIPT

De início, vale registrar que o VTN submetido a julgamento foi arbitrado pela autoridade fiscal com base no SIPT apurado para o respectivo município, levando-se em conta a aptidão agrícola do imóvel (e-fl. 877).

A matriz legal que ampara reportado procedimento - arbitramento baseado nas informações do SIPT - está contida no nos art. 14, § 1º da Lei nº 9.396, de 19 de dezembro de 1996, combinado com o art. 12 da Lei 8.629, de 25 de fevereiro de 1993. Confira-se:

Lei nº 9.393, de 1996:

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.

§ 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.(grifo nosso)

Lei nº 8.629, de 1993 (antes da MP nº 2.183-56, de 2001):

Art. 12. Considera-se justa a indenização que permita ao desapropriado a reposição, em seu patrimônio, do valor do bem que perdeu por interesse social.

§ 1º A identificação do valor do bem a ser indenizado será feita, preferencialmente, com base nos seguintes referenciais técnicos e mercadológicos, entre outros usualmente empregados:

[...]

II valor da terra nua, observados os seguintes aspectos:

- a) localização do imóvel;
- b) capacitação potencial da terra;
- c) dimensão do imóvel.

Lei nº 8.629, de 1993 (alterada pela MP nº 2.183-56, de 2001):

Art.12.Considera-se justa a indenização que reflita o preço atual de mercado do imóvel em sua totalidade, aí incluídas as terras e acessões naturais, matas e florestas e as benfeitorias indenizáveis, observados os seguintes aspectos:

I localização do imóvel

II aptidão agrícola;

III dimensão do imóvel;

IV área ocupada e anciandade das posses;

V funcionalidade, tempo de uso e estado de conservação das benfeitorias.

[...]

§ 3º O Laudo de Avaliação será subscrito por Engenheiro Agrônomo com registro de Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, respondendo o subscritor, civil, penal e administrativamente, pela superavaliação comprovada ou fraude na identificação das informações.

Registre-se que este Conselho vem decidindo pela possibilidade de utilização do VTN calculado a partir das informações do SIPT, quando observado o requisito legal da **aptidão agrícola** do referido imóvel e o Recorrente deixar de refutá-lo mediante **laudo de avaliação** emitido conforme as normas técnicas (NBR 14.653-1 e NBR 14.653-3) definidas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT).

NBR 14.653-1

Trata-se da **Parte 1 - Procedimentos gerais**, que fixa os requisitos básicos da avaliação de bens, como também determina as formalidades para a elaboração do correspondente laudo de avaliação. Dela, transcrevemos definições relevantes e mandamentos de cumprimento obrigatório para a aceitação do laudo apresentado:

3 Definições

Para os efeitos desta parte da NBR 14653, aplicam-se as seguintes definições:

[...]

3.5 avaliação de bens: Análise técnica, realizada por engenheiro de avaliações, para identificar o valor de um bem, de seus custos, frutos e direitos, assim como determinar indicadores da viabilidade de sua utilização econômica, para uma determinada finalidade, situação e data.

[...]

3.8 campo de arbítrio: Intervalo de variação no entorno do estimador pontual adotado na avaliação, dentro do qual pode-se arbitrar o valor do bem, desde que justificado pela existência de características próprias não contempladas no modelo.

[...]

3.19 engenheiro de avaliações: Profissional de nível superior, com habilitação legal e capacitação técnico-científica para realizar avaliações, devidamente registrado no Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia - CREA.

[...]

3.24 homogeneização: Tratamento dos preços observados, mediante a aplicação de transformações matemáticas que expressem, em termos relativos, as diferenças entre os atributos dos dados de mercado e os do bem avaliando.

[...]

3.29 laudo de avaliação: Relatório técnico elaborado por engenheiro de avaliações em conformidade com esta parte da NBR 14653, para avaliar o bem).

[...]

3.32 modelo de regressão: Modelo utilizado para representar determinado fenômeno, com base numa amostra, considerando-se as diversas características influenciadoras.

[...]

3.34 parecer técnico: Relatório circunstanciado ou esclarecimento técnico emitido por um profissional capacitado e legalmente habilitado sobre assunto de sua especialidade.

[...]

3.43 tratamento de dados: Aplicação de operações que expressem, em termos relativos, as diferenças de atributos entre os dados de mercado e os do bem avaliando.

3.44 valor de mercado: Quantia mais provável pela qual se negociaria voluntariamente e conscientemente um bem, numa data de referência, dentro das condições do mercado vigente.

[...]

7.4 Coleta de dados

[...]

7.4.1 Aspectos Quantitativos

É recomendável buscar a maior quantidade possível de dados de mercado, com atributos comparáveis aos do bem avaliando.

7.4.2 Aspectos Qualitativos

Na fase de coleta de dados é recomendável:

- a) buscar dados de mercado com atributos mais semelhantes possíveis aos do bem avaliando;
- b) identificar e diversificar as fontes de informação, sendo que as informações devem ser cruzadas, tanto quanto possível, com objetivo de aumentar a confiabilidade dos dados de mercado;
- c) identificar e descrever as características relevantes dos dados de mercado coletados;
- d) buscar dados de mercado de preferência contemporâneos com a data de referência da avaliação.

7.4.3 Situação mercadológica

Na coleta de dados de mercado relativos a ofertas é recomendável buscar informações sobre o tempo de exposição no mercado e, no caso de transações, verificar a forma de pagamento praticada e a data em que ocorreram.

[...]

7.7 Identificação do valor de mercado

7.7.1 Valor de mercado do bem

A identificação do valor deve ser efetuada segundo a metodologia que melhor se aplique ao mercado de inserção do bem e a partir do tratamento dos dados de mercado, permitindo-se:

- a) arredondar o resultado de sua avaliação, desde que o ajuste final não varie mais de 1% do valor estimado;
- b) indicar a faixa de variação de preços do mercado admitida como tolerável em relação ao valor final, desde que indicada a probabilidade associada.

7.7.2 Diagnóstico do mercado

O engenheiro de avaliações, conforme a finalidade da avaliação, deve analisar o mercado onde se situa o bem avaliando de forma a indicar, no laudo, a liquidez deste bem e, tanto quanto possível, relatar a estrutura, a conduta e o desempenho do mercado.

[...]

8 Metodologia aplicável

8.1 Generalidades

[...]

8.1.2 Esta parte da NBR 14653 e as demais partes se aplicam a situações normais e típicas do mercado. Em situações atípicas, onde ficar comprovada a impossibilidade de utilizar as metodologias previstas nesta parte da NBR 14653, é facultado ao engenheiro de avaliações o emprego de outro procedimento, desde que devidamente justificado.

NBR 14.653-3

Trata-se da **Parte 3 - Imóveis rurais**, detalhando as diretrizes e padrões específicos de procedimentos para a avaliação de imóveis rurais, inclusive, quando é o caso, ressaltando a obrigatoriedade do cumprimento de disposições específicas constantes na norma técnica tratada precedentemente (**NBR 14.653-1**). No dito cenário, tal como na “Parte 1”, a validade do reportado laudo está condicionada ao fiel cumprimento dos seus requisitos essenciais, quais sejam:

7 Atividades básicas

[...]

7.3.1 Caracterização da região

- a) aspectos físicos: relevo e classes de solos predominantes, ocupação existente e tendências de modificação a curto e médio prazos, clima, recursos hídricos;
- b) aspectos ligados à infra-estrutura pública, como canais de irrigação, energia elétrica, telefonia, sistema viário e sua praticabilidade durante o ano agrícola;
- c) sistema de transporte coletivo, escolas, facilidade de comercialização dos produtos, cooperativas, agroindústrias, assistência técnica agrícola, sistemas de armazenagem de produtos e insumos, comércio de insumos e máquinas agrícolas e rede bancária;
- d) estrutura fundiária, vocação econômica, disponibilidade de mão-de-obra;

e) aspectos ligados às possibilidades de desenvolvimento local, posturas legais para o uso e a ocupação do solo, restrições físicas e ambientais condicionantes do aproveitamento.

[...]

7.4 Pesquisa para estimativa do valor de mercado

[...]

7.4.3 Levantamento de dados

[...]

7.4.3.2 Observar o disposto em 7.4.2 da ABNT NBR 14653-1: 2001.

7.4.3.3 O levantamento de dados constitui a base do processo avaliatório. Nesta etapa, o engenheiro de avaliações investiga o mercado, coleta 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. As fontes devem ser diversificadas tanto quanto possível.

A necessidade de identificação das fontes deve ser objeto de acordo entre os interessados. No caso de avaliações judiciais, é obrigatória a identificação das fontes.

[...]

7.4.3.5 No uso de dados que contenham opiniões subjetivas do informante, recomenda-se:

a) visitar cada imóvel tomado como referência, com o intuito de verificar todas as informações de interesse;

b) atentar para os aspectos qualitativos e quantitativos;

c) confrontar as informações das partes envolvidas, de forma a conferir maior confiabilidade aos dados

coletados.

7.4.3.6 Os dados de mercado devem ter suas características descritas pelo engenheiro de avaliações até o grau de detalhamento que permita compará-los com o bem avaliando, de acordo com as exigências dos graus de precisão e de fundamentação.

[...]

7.4.3.8 Somente são aceitos os seguintes dados de mercado:

a) transações;

b) ofertas;

c) opiniões de engenheiro de avaliações ligados ao setor imobiliário rural;

d) opiniões de profissionais ligados ao setor imobiliário rural;

e) informações de órgãos oficiais.

7.5 Diagnóstico do mercado

Reportar-se a 7.7.2 da ABNT NBR 14653-1:2001.

[...]

7.8 Identificação do valor de mercado

7.8.1 Reportar-se a 7.7.1 da ABNT NBR 14653-1:2001.

[...]

9 Especificação das avaliações

[...]

9.1.2 No caso de insuficiência de informações que não permitam a utilização dos métodos previstos nesta Norma, conforme 8.1.2 da ABNT NBR 14653-1:2001, o trabalho não será classificado quanto à fundamentação e à precisão e será considerado parecer técnico, como definido em 3.34 da ABNT NBR 14653-1:2001.

9.1.3 [...]

As avaliações de imóveis rurais devem ser serão especificadas, segundo sua fundamentação, conforme os critérios de 9.2 e 9.3.

9.2 Quanto à fundamentação

[...]

9.2.3.5 É obrigatório nos graus II e III o seguinte:

- a) a apresentação de fórmulas e parâmetros utilizados;
- b) no mínimo cinco dados de mercado efetivamente utilizados;
- c) a apresentação de informações relativas a todos os dados amostrais e variáveis utilizados na modelagem;
- d) que, no caso da utilização de fatores de homogeneização, o intervalo admissível de ajuste para cada fator e para o conjunto de fatores esteja compreendido entre 0,80 e 1,20.

[...]

10 Procedimentos específicos

10.1 Terras nuas

10.1.1 Na avaliação das terras nuas, deve ser empregado, preferivelmente, o método comparativo direto de dados de mercado.

10.1.2 É admissível na avaliação a determinação do valor da terra nua a partir de dados de mercado de imóveis com benfeitorias, deduzindo-se o valor destas.

[...]

11 Apresentação de laudos de avaliação

[...]

11.1 O laudo completo deve incluir:

- a) identificação da pessoa física ou jurídica ou seu representante legal que tenha solicitado o trabalho;
- b) objetivo (exemplo: valor de mercado ou outro valor) e finalidade (exemplo: garantia, dação em pagamento, venda e compra) da avaliação;
- c) pressupostos, conforme 7.2.2 da ABNT NBR 14653-1:2001, ressalvas e fatores limitantes;
- d) roteiro de acesso ao imóvel:
 - planta esquemática de localização;
- e) descrição da região, conforme 7.3.1.
- f) identificação e caracterização do bem avaliando, conforme 7.3.2:
 - data da vistoria; descrição detalhada das terras (7.3.2.2), construções, instalações (7.3.2.3) e produções vegetais (7.3.2.4);
 - descrição detalhada das máquinas e equipamentos (7.3.2.6), obras e trabalhos de melhoria das terras (7.3.2.5);
 - classificação conforme seção 5;
- g) indicação do(s) método(s) utilizado(s), com justificativa da escolha;
- h) pesquisa de valores, atendidas as disposições de 7.4;

- descrição detalhada das terras dos imóveis da amostra, conforme 5.2.1;
- i) memória de cálculo do tratamento utilizado;
- j) diagnóstico de mercado;
- k) data da vistoria, conclusão, resultado da avaliação e sua data de referência;
- l) especificação da avaliação, com grau de fundamentação e precisão;
- m) local e data do laudo;
- n) qualificação legal completa e assinatura do(s) profissional(is) responsável(is) pela avaliação.

Registre-se que a Contribuinte **não apresentou o aludo de avaliação** contendo os requisitos anteriormente apontados.

9. JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL

Como se há verificar, a análise da jurisprudência que o recorrente trouxe no recurso deve ser contida pelo disposto nos arts. 472 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 506 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), os quais estabelecem que a sentença não reflete em terceiro estranho ao respectivo processo. Logo, por não ser parte no litígio ali estabelecido, o Recorrente dela não pode se aproveitar. Confirma-se:

Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

Lei nº 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Mais precisamente, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF. Confirma-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; [http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0\(Redação dada pelo\(a\) Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0(Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016))

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

- a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
- b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>(Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 152, de 03 de maio de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>(Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>(Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 152, de 03 de maio de 2016)

Consoante os fatos e legislação analisados, reportado crédito tributário (imposto, multa de ofício e juros) foi constituído dentro dos exatos termos legais, conforme decidiu a DRJ de origem.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do recurso interposto, rejeito a preliminar nele suscitada, e, no mérito, NEGO-LHE provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz