



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.725336/2013-18
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.301 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 15 de dezembro de 2021
Recorrente USINA SÃO JOSE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ATENDIMENTO DOS PRESSUPOSTOS REGIMENTAIS. CONHECIMENTO.

Restando demonstrado o dissídio jurisprudencial, tendo em vista a similitude fática entre as situações retratadas nos acórdãos recorrido e paradigmas e atendidos os demais pressupostos de admissibilidade, o recurso especial deve ser conhecido.

MATÉRIA NÃO SUSCITADA NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

No processo administrativo fiscal a fase litigiosa somente se instaura com a impugnação, por meio da qual é deferido ao sujeito passivo indicar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta sua irresignação em relação ao lançamento efetuado, além dos pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci,

Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de exigência de Imposto Territorial Rural (ITR) do exercício de 2010, tendo como objeto o imóvel denominado “Burro Velho e Botafogo”, cadastrado na RFB sob o n.º 0.124.914-2, com área declarada de 1.636,8 ha, localizado no Município de Igarassu/PE, tendo em vista diferenças constatadas entre Valor da Terra Nua – VTN informado no Documento de Apuração do ITR e em documentos apresentados pelo sujeito passivo no curso do procedimentos fiscal.

Em sessão plenária de 09/10/2019, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2202-005.612 (fls. 1616/1928), assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. DUPLO GRAU DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO PARCIAL. MATÉRIA NÃO CONSTANTE NA IMPUGNAÇÃO QUE INSTAUROU O LITÍGIO. PRECLUSÃO. ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO. ÁREA OCUPADA COM BENFEITORIAS. ÁREA DE REFLORESTAMENTO.

Em procedimento de exigência fiscal o contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que delineia especificamente a matéria a ser tornada controvertida, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido diretamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso voluntário de matéria nova não apresentada para enfrentamento por ocasião da impugnação. Nos termos do art. 17 do Decreto 70.235, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão consumativa em relação ao tema. Impossibilidade de apreciação da temática, inclusive para preservar as instâncias do processo administrativo fiscal. Não conhecimento do recurso voluntário neste particular.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2010

DA ÁREA DE PRODUÇÃO VEGETAL.

Não advindo novos documentos de prova capazes de restabelecer as áreas de produção de vegetais nas quais as glosas ainda restavam mantidas, inexistem reparos na decisão de primeira instância.

DA ÁREA DE PASTAGEM

Não advindo documentos capazes de restabelecer a área de pastagem declarada, mantém-se a glosa, inexistem reparos na decisão de primeira instância. A área de pastagem cabe ser comprovada com prova documental hábil e idônea.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. 75%. LEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. MULTA CONFISCATÓRIA. INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA CARF N.º 2.

É cabível, por expressa disposição legal, a aplicação da multa de 75% decorrente do lançamento de ofício quando formalizada a exigência de crédito tributário pela Administração Tributária.

Durante todo o curso do processo administrativo fiscal, é defeso apreciar arguições de aspectos da constitucionalidade da lei, como conceber que a multa aplicada com base na lei seja confiscatória. A Súmula CARF n.º 2 enuncia que o Egrégio Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Cientificado do acórdão de recurso voluntário, o Sujeito Passivo opôs embargos de declaração, que foram rejeitados, conforme despacho de admissibilidade de fls. 1640/1653.

Mesmo antes da ciência do despacho que rejeitou seus embargos, o Sujeito Passivo interpôs, em 04/08/2020, o Recurso Especial de fls. 1678/1698. Em 13/10/2020, apresentou novamente o recurso, com o mesmo conteúdo (fls. 1791/1810).

Pelo despacho de fls. 1929/1936, confirmado pelo despacho de agravo de fls. 1938/1944, o Recurso Especial foi admitido para a rediscussão da matéria **impugnação implícita de áreas não sujeitas à tributação do ITR, quando questionado o grau de utilização do imóvel rural**.

À guisa de paradigma, foram acatados os Acórdão nº 2201-003.450 e o nº 2201-003.451. Tendo em vista que as ementas têm idêntico teor, reproduz-se a representativa do primeiro paradigma:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 2008

ÁREA DE PRODUTOS VEGETAIS. COMPROVAÇÃO

Estando devidamente comprovadas nos autos, há se restabelecer a glosa das áreas declaradas como ocupadas por produtos vegetais.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE

Torna-se imperioso o acolhimento do ADA do ano de 2014, diante da existência de ADA no ano de 2008, mesmo sem a devida retificação, tendo em vista que somente é possível efetivar-se a correção de ADAs transmitidos no Exercício em curso.

As APPs devem, portanto, ser excluídas da base de cálculo do ITR.

Como forma de demonstrar a divergência, a Recorrente transcreve, dentre outros, os seguintes trechos do primeiro paradigma e do acórdão de embargos que lhe integra:

Como consta do voto vencido, a lide se instaura com relação ao grau de utilização do imóvel rural, em razão da ausência de comprovação do uso das áreas do imóvel.

Cediço que a obtenção do grau de utilização de uma propriedade rural é encontrado a partir da destinação que o proprietário dá a suas terras. Tal afirmação decorre de simples dedução do texto legal. Recordemos a Lei nº 9393/ (...)Esse é o sentido da impugnação apresentada. Recordemos o trecho constante de folhas 1181 e 1182:

" a. Da delimitação da lide:

A impugnante gostaria de esclarecer que a presente impugnação visa tão somente impugnar o lançamento fiscal efetuado no presente processo administrativo quanto à diferença de alíquota a ser aplicada no cálculo do ITR, obtida em função do grau de utilização da terra.

Enquanto a impugnante declarou o percentual de utilização de 97,7% de grau de utilização da terra, a fiscalização desconsiderou tal percentual e aplicou percentual de 0 (zero). Tal diferença é a matéria efetivamente em lide."

Ora, a inferência sobre a necessidade de se considerar as áreas afetadas à preservação permanente e reserva legal no cálculo do grau de utilização é tão pequena que motivou diligência, adotada por outra turma deste Conselho Administrativo, conforme se pode verificar às folhas 2137, no voto condutor da Resolução (...)Nesse mesmo sentido, da necessidade de verificação da utilização da área da propriedade rural para a apuração do grau de utilização, decidi a CSRF por meio do Acórdão 9202-004.547 de 27 de outubro de 2016. Tal decisão restou assim emendada:

***"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR
Exercício:2004 ITR. ÁREA DE EXPLORAÇÃO EXTRATIVA.***

Somente pode ser considerada área de exploração extrativa, para efeito do cálculo do Grau de Utilização, a porção do imóvel rural explorada, objeto de Plano de Manejo Sustentado aprovado pelo IBAMA até o dia 31 de dezembro do exercício anterior ao da ocorrência do fato gerador do ITR e cujo cronograma esteja sendo cumprido pelo sujeito passivo. Hipótese em que a Recorrente não comprovou a observância dos requisitos legais. "

Não é outro o entendimento da Receita Federal do Brasil. A Instrução Normativa SRF nº 256, preceitua:

(...)

Diante de todo o exposto, é inegável que ao se insurgir contra o grau de utilização adotado pelo Fisco, o impugnante traz à lide todos os pontos relativos ao cálculo do coeficiente legalmente previsto para se determinar a alíquota do imposto sobre a propriedade rural.

(...)

Assim, forçoso acolher os embargos para colmatar a lacuna apontada, posto que **o colegiado entendeu que ao impugnar o grau de utilização constante do lançamento, o contribuinte questionou, implicitamente, as áreas consideradas pelo Fisco e com o laudo técnico tempestivamente apresentado e corroborado pelo ADA retificador acolhido, pode provar a área de preservação permanente de**

3.245,61 ha. constante das folhas 2172 do mencionado laudo técnico, o que motivou a exclusão de tal área do lançamento.

Razões Recursais

No intuito de ver reformada a decisão ordinária, a Contribuinte aduz o seguinte:

- Os lançamentos acusaram (indiretamente) que a terra seria improdutiva (o grau de utilização do imóvel foi reduzido a 49,7%, impactando consequentemente, na alíquota) e que o valor da terra nua estaria subavaliado (base de cálculo).

- A Recorrente apresentou à fiscalização **laudo técnico** (cercado dos requisitos legais) identificando a área, a utilização e o valor da terra nua. A **controvérsia** tem origem na **utilização parcial** do aludido laudo.

- Quanto ao valor da terra nua, considerando que o valor lançado tomava por base o laudo apresentado pela Recorrente, não houve impugnação e o valor correspondente foi recolhido antes mesmo da apresentação da defesa.

- No que tange ao grau de utilização apurado pela fiscalização, nessa parte a Recorrente não se conformou e impugnou o lançamento. Dois eram os pontos: primeiro que a Recorrente é usina de cana-de-açúcar e todas as suas terras são altamente produtivas; segundo que a fiscalização foi, data maxima venia, incoerente, porque, a teor do laudo, o grau de utilização da terra era superior a 92%.

- A decisão da DRJ deu razão à Recorrente no que tange à aplicação total do laudo de avaliação apresentado. No entanto, no momento do cálculo, acabou que não aplicou o aludido laudo na íntegra e, mesmo dizendo que ele deve ser aplicado, chegou a grau de utilização diferente do que nele está consignado.

- De fato, a fiscalização deu ênfase à glosa da área de produtos vegetais, alterando o valor declarado (1.440,0 ha) para 864 ha.

- Considerando que o laudo indica uma área de produtos vegetais de 1.349,9 ha, a decisão da DRJ alterou esse dado, restabelecendo parcialmente o valor declarado pela Recorrente na DITR. Então, utilizou como parâmetro o dado do laudo (1.349,9 ha), afastando o que tinha sido originalmente declarado (1.440,0 ha) e o valor indicado pela fiscalização (864 ha).

- Acontece que a questão central envolve a apuração do grau de utilização. E esse dado contempla outros fatores, todos constantes do laudo, e que, aliás, foram igualmente acatados, em determinados aspectos, tanto pela DRJ quanto pela fiscalização.

- Destaque-se que para determinação do grau de utilização, devem ser excluídas da área total do imóvel as áreas de preservação permanente, reserva legal, interesse ecológico etc. (art. 10 da Lei 9.393/96).

- Acontece que o Laudo de Avaliação apresenta como área de mata 98,3 ha, área de mangue 275,97 ha (Áreas de Interesse Ecológico), bem como área de estradas de 113,50 ha (Área Ocupada com Benf. Úteis à Ativ. Rural).

- Destaque-se que esta área de Mata corresponde justamente à área de Mata Atlântica; tanto que os mapas que foram igualmente juntados à Impugnação identificam essa área como tal. Nos autos consta Laudos Técnicos que atestam que a área de 98,30 ha se trata de cobertura florestal nativa formada de remanescentes de Mata Atlântica, e que a área de 275,97 ha trata-se de área de mangue. Ou seja, o valor correto aplicável a área de Interesse Ecológico é de **374,27** ha, sendo este o somatório das áreas Mata Atlântica e Mangue.

- Embora, no que tange à fundamentação (utilização do laudo como meio de prova), a decisão da DRJ seja irretorquível, fato é que, em relação à sua execução merece reparo no que tange à “Área Aproveitável”.

- Note-se a DRJ partiu da área total do imóvel (1.955,5 ha) constante do laudo e abateu a área equivalente às “Áreas de Interesse Ecológico” (120,0 ha) constante da DITR para concluir que “Área Tributável” totalizaria 1.835,5 ha. Deste valor, diminuiu o correspondente à “Área ocupada com Benfeitorias Úteis à Atividade Rural” (56,8 ha) para chegar aos 1.778,7 ha de área aproveitável.

- Acontece que as “Áreas de Interesse Ecológico” são de 374,27 ha, e as “Áreas Ocupadas com Benfeitorias” são de 113,50 ha, de forma que a área aproveitável é 1.467,73 ha.

- O ajuste pretendido pela Recorrente é de relevância ímpar para identificação da alíquota e, conseqüentemente, apuração do imposto (já que o ITR é um imposto progressivo). E o ajuste é relevante porque, sendo o grau de utilização uma proporção entre a área aproveitável e a área utilizada, o aumento do primeiro dado ou a diminuição do segundo significará menor grau de utilização e maior alíquota.

- Com esse ajuste (desprezando os demais dados para simplificar) é possível identificar o seguinte grau de utilização, partindo dos dados do laudo técnico:

Usina São José S/A - Acórdão 03-059.940 - Proc. nº. 10480.725336/2013-18	Auto de Infração	Laudo de Avaliação	DRJ
quadro/item	de	para	
Distribuição da área do imóvel			
1. área total do imóvel	1.955,50	1.955,50	1.955,50
5. área de interesse ecológico	120,00	374,27	120,00
9. área tributável	1.835,50	1.581,23	1.835,50
10. área ocupada com benfeitorias úteis e necessárias	56,8	113,50	56,8
11. área aproveitável	1.778,70	1.467,73	1.778,70

Distribuição da área utilizada pela atividade rural			
12. área de produtos vegetais	864,00	1.349,88	1.349,88
15. área de pastagens	0,00	0,00	0,00
19. área utilizada para atividade rural	0,00	1.349,88	1.349,88
20. grau de utilização.	49,70	92,00	77,00

- Dessa forma, sendo certo que devem prevalecer as informações do Laudo de Avaliação, é imperioso o provimento do Recurso para definir como grau de utilização o percentual de 92%, o que importa em determinar a exclusão da área de preservação permanente/interesse ecológico de 374,27 ha, e da área ocupada com benfeitorias úteis à atividade rural de 113,50 ha, da base de cálculo do ITR.

- Diante de tal cenário, torna-se necessário que esta Câmara Superior, reconhecendo tal divergência de entendimentos, pacifique a matéria, dizendo o melhor direito a ser aplicável, sendo este aquele disposto na decisão paradigma.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Os autos foram encaminhados à Fazenda Nacional em 17/05/2021 (fl. 1952) e, em 19/05/2021 (fl. 1962), foram oferecidas as contrarrazões de fls. 1953/1961 em que se argumenta o que segue:

Conhecimento

- O contribuinte não se desincumbiu, com êxito, do ônus de demonstrar de modo analítico a divergência de teses entre órgãos julgadores diversos sobre a mesma matéria

- Observando-se o recurso, nota-se que em relação a todos os pontos objetos de insurgência, o recorrente limita-se a contrapor ideias, teses, mas não demonstra que esse dissídio ocorreu entre casos com molduras fáticas semelhantes.

- O recorrente não pretende a uniformização de teses jurídicas, objetivo primordial do recurso especial interposto com base na configuração da divergência, mas sim o revolvimento do conjunto fático-probatório.

- Muito embora o despacho tenha entendido que a divergência jurisprudencial foi demonstrada, verifica-se que na realidade os recorrentes **não demonstraram a similitude dos casos concretos cotejados** de forma a provar que, embora pudessem ter entendido no mesmo sentido, os Colegiados divergiram quanto às teses jurídicas adotadas.

- Para que o recurso especial seja admitido, não basta que as ideias, teses ou fundamentos estampados num e noutro julgado sejam inteiramente diversos ou mesmo contrapostos. É preciso comprovar que os casos concretos nos quais foram aplicados são semelhantes. Tal demonstração não ocorreu em relação a nenhuma das matérias objetos de insurgência.

- As decisões proferidas nos paradigmas indicados pela Recorrente se deram com base em contexto fático peculiar, distinto do apresentado nestes autos.

- Muito embora a demonstração de divergência jurisprudencial não exija identidade de tributos, ela demanda a semelhança das situações fáticas confrontadas. E, no presente caso, não foi demonstrada a similitude, assim como de fato não há semelhança dos contextos.

- O recorrente não pode demonstrar o dissídio a partir do seu ponto de vista. Se assim o fosse, abriria espaço para uma diversidade de recursos, cuja finalidade fugiria de seu escopo que é a uniformização de teses jurídicas.

- Exemplificativamente, seria possível interpor recurso especial quanto à questão de prova. O recorrente entendeu como provado. A decisão recorrida concluiu em sentido contrário. Bastaria indicar acórdãos como paradigmas, envolvendo situações aleatórias, ou até mesmo relativa à mesma infração, que considerou como provado. Pronto.

- Porém, não é assim. A divergência jurisprudencial somente se mostra comprovada diante de situações semelhantes. E não é esse o caso.

- Para que o recurso especial seja admitido, não basta que as ideias, teses ou fundamentos estampados num e noutro julgado sejam inteiramente diversos ou mesmo contrapostos. É preciso comprovar que os casos concretos nos quais foram aplicados são semelhantes. Tal demonstração não ocorreu.

- O entendimento da decisão recorrida, bem como dos paradigmas, está baseado na análise de fatos e elementos de provas constantes dos autos.

- Não há uma efetiva divergência de teses jurídicas. Há antes um quadro fático e probatório diverso.

- Dado esse contexto em que o recorrente na verdade pretende um verdadeiro rejugamento da causa, com o revolvimento e reanálise de fatos e provas, a demonstração da divergência jurisprudencial deveria ser hialina, evidente. E não o é.

- Nota-se que a decisão recorrida além de afirmar a ocorrência da preclusão temporal em razão da ausência de impugnação da matéria no momento oportuno, a inovação da lide em sede de recurso voluntário, também trouxe outros fundamentos autônomos, não contestados pelo recorrente, para manter o lançamento.

- Assim, além de todos os argumentos acima expostos, em relação à matéria, vale ressaltar também a ausência de interesse de agir do recorrente, caso algum fundamento reste não impugnado e/ou com recurso não admitido e/ou reformado em razão de recurso da Fazenda Nacional. Isso porque restariam incólumes outros fundamentos suficientes, por si só, para manter o resultado do julgamento desfavorável à pretensão do recorrente. Desse modo, não haveria utilidade num recurso que não se revela apto a reverter o resultado do julgamento.

- Ante os argumentos expendidos, em sede preliminar, deve-se negar seguimento ao recurso especial manejado, diante da ausência de demonstração da divergência jurisprudencial.

Mérito

- Como se observa, operou-se, no caso, a preclusão administrativa, na forma dos arts. 14, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, pois as matérias relativas às Áreas de Preservação Permanente (APP), Área de Reserva Legal (ARL), Área de Interesse Ecológico (AIE), não foram objeto de insurgência específica no momento oportuno (impugnação)

- É a impugnação que delimita a matéria litigiosa. Não é conferido ao interessado o poder de ampliar a lide, ao seu alvedrio. Assim, não pode o autuado inovar em relação às matérias que foram objeto de impugnação. Seguindo o mesmo raciocínio, não pode ocorrer inovação em relação à defesa e/ou recurso já interposto, ainda que a título de aditamento ou complemento.

- Uma vez praticado o ato, consuma-se o poder e/ou faculdade conferida ao interessado.

- De acordo com o art. 514, inciso II, do Código de Processo Civil, a apelação deverá conter os fundamentos de fato e de direito, ou seja, deverá demonstrar os motivos de desacerto da decisão recorrida, não se tratando, porém, de um excesso de formalismo, mas sim de uma preservação dos princípios inerentes à jurisdição, pois conhecer da matéria versada na decisão prolatada pelo juízo *a quo* resultaria no Tribunal substituir a parte nas alegações que lhe cabem.

- Nesse norte, caso o recurso não aponte os motivos de reforma da decisão vergastada, o juiz ou tribunal não conhecerá do recurso, ante a ausência de regularidade formal.

- No caso, o sujeito passivo também feriu o princípio da dialeticidade, segundo o qual os recursos devem ser dialéticos e discursivos, devem expor claramente os fundamentos da pretensão à reforma. Na verdade, o princípio da dialeticidade consiste no dever do recorrente de indicar todas as razões de direito e de fato que dão base ao seu recurso, visto ser impossível tanto à DRJ de origem como ao CARF avaliar os vícios existentes no lançamento e na decisão de primeiro grau, respectivamente, sem que o interessado apresente todas as suas razões.

- Pretende-se também uma supressão de instâncias mediante a insurgência com argumentos genéricos. A prosperar a tese do recorrente bastaria a menção na impugnação de que se pretende a nulidade e/ou cancelamento de todo o lançamento para que se operasse a revisão de todo o trabalho fiscal.

- Seguindo tal linha de raciocínio, bastaria impugnar o percentual da multa para que todos os seus elementos componentes, mesmo relativos à obrigação principal e eventual qualificação, fossem revistos. E assim sucessivamente. Seria mais fácil e prático afirmar que se está impugnando toda a base de cálculo tributária, pois assim, de acordo com o recorrente, todas as principais questões discutidas em matéria tributária estariam automaticamente e implicitamente impugnadas em apenas duas linhas (ou talvez nem isso).

- Como visto, não é dessa forma que opera nosso ordenamento jurídico. Especificamente no processo administrativo fiscal, há necessidade de alegações específicos voltados para determinada matéria, uma vez que é essa argumentação que irá delimitar da lide.

- Assim, não se admite “impugnação implícita”, em especial quando não se trata de consequência próxima ou necessária, totalmente e obrigatoriamente inclusa no assunto anterior ou dele diretamente decorrente. Não é o caso, obviamente. As matérias que o recorrente

alega que são decorrência da insurgência do grau de utilização possuem dimensão própria que leva em conta a necessidade de provas e definições próprias que, embora possam guardar uma relação com o grau de utilização, devem ser analisadas, discutidas, não sendo uma mera consequência automática.

- Entender de forma diversa equivaleria a possibilitar a reabertura de toda a discussão administrativa.

- Tal conclusão, data vênua, desafia o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade.

- Se se propugna que o formalismo e o princípio da preclusão não podem ser levados a extremos, também não se pode conceber que uma suposta adoção do princípio da verdade material possa aniquilar todos os demais princípios, como os princípios da economia processual, da razoabilidade e da proporcionalidade, e a observância de todas as formalidades estabelecidas na lei e que visam justamente assegurar a transparência e segurança de todos e não apenas da Administração Tributária.

- Assim, a questão vai além da ocorrência da preclusão temporal.

- O Colegiado, em atenção aos princípios do devido processo legal, da verdade material, da razoável duração do processo e também do convencimento motivado do julgador, decidiu por rechaçar a pretensão do ora recorrente. Seja pela preclusão na apresentação de argumentos e também de provas, seja pela inovação da matéria litigiosa, ou ainda pela falta de força probante, de convencimento do julgador.

- Desse modo, deve ser mantido o acórdão atacado, negando-se provimento ao recurso especial do contribuinte.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

O Recurso Especial interposto pela Contribuinte é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade. Foram apresentadas contrarrazões tempestivas.

A matéria devolvida à apreciação deste Colegiado restringe-se **impugnação implícita de áreas não sujeitas à tributação do ITR, quando questionado o grau de utilização do imóvel rural.**

A Fazenda Nacional pugna pelo não conhecimento do apelo recursal alegando, em apertada síntese, que inexistente a similitude fática necessária ao seu seguimento e que o intuito da Recorrente seria o revolvimento da causa, com o revolvimento e reanálise de fatos e provas.

Alega-se ainda que a decisão recorrida além de afirmar a ocorrência da preclusão temporal em razão da ausência de impugnação da matéria no momento oportuno, também trouxe outros fundamentos autônomos, não contestados pelo recorrente, para manter o lançamento. Desse modo, não haveria utilidade num recurso que não se revela apto a reverter o resultado do julgamento.

Primeiramente, do exame da decisão recorrida, não se vislumbra qualquer fundamento autônomo que não tenham sido contestados pela Recorrente e que possa retirar a utilidade do apelo interposto no que se refere à preclusão. Aliás, embora a Fazenda Nacional traga tal questionamento em suas contrarrazões, não revela qual seria esse fundamento autônomo, de modo que não há como conferir validade a essa argumentação.

De outra parte, compulsando os acórdãos recorrido e paradigmas, contata-se todos eles examinaram alegação em recurso voluntário pela aceitação de área passível de exclusão na apuração do ITR, que não foi glosada no procedimento fiscal e não se encontra mencionada na impugnação interposta, o que revela existir a similitude fática necessária a seguimento do apelo.

Apesar disso, o Colegiado Recorrido decidiu em sentido diverso da Turma Paradigmática.

Na decisão desafiada, entendeu-se pela preclusão em relação à alegação de presença de área de interesse ecológico e de área ocupada com benfeitorias, tendo-se registrado que na impugnação a contribuinte não mencionou tais áreas, bem assim, a glosa no lançamento de origem foi de áreas de produtos vegetais e que quanto às áreas de benfeitorias e de interesse ecológico o que foi declarado na DITR foi acatado pela fiscalização, não existindo glosa.

De modo diverso, nos paradigmas foram apreciadas as alegações recursais e determinadas diligências consideradas necessárias à confirmação de áreas de preservação permanente que, assim como no julgado atacado, não foram declaradas em DITR ou glosadas nos lançamentos de ofício, e também não foram mencionadas nas impugnações.

Resta evidenciada, portanto, a divergência jurisprudencial e, de mais a mais, a Recorrente demonstrou adequadamente a divergência alegada e, do mesmo modo, atendeu os demais pressupostos estabelecidos no Regimento Interno de Conselho Administrativo Fiscal, o que impõe o conhecimento do Recurso Especial.

Mérito

No mérito, o Sujeito Passivo insurge-se contra o fato de a Turma *a quo* não haver se pronunciado sobre matéria não suscitada na impugnação, mas trazida somente como inovação no Recurso Voluntário, concernente a área de interesse ecológico/preservação permanente (mata atlântica e mangue) e ocupadas benfeitorias.

Ao reportar-se aos paradigmas, referentes a imóveis do mesmo grupo, a Recorrente informa que naqueles casos o pleito recursal foi acolhido, reconhecendo-se que a matéria referente ao grau de utilização teria sido implicitamente impugnada, bem como observada a verdade material (impossibilidade de se incluir na base de cálculo do ITR área de Mata Atlântica por expressa determinação legal).

A despeito dos argumentos recursais, convém asseverar que ainda que se entenda por dar provimento ao apelo recursal, é defeso a esta CSRF tratar de questões atinentes ao mérito do Recurso Voluntário como pretende o Sujeito Passivo, pois tal proceder implicaria supressão de instância, haja vista o Colegiado Ordinário não haver se debruçado sobre as questões meritórias abordadas no Recurso Especial, limitando-se, quanto a essas matérias, a tratar da preliminar de preclusão.

Por outro lado, como bem destacado na decisão ordinária, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/1972, em se tratando da exigência de crédito tributário, a fase litigiosa somente se instaura com a impugnação, por meio da qual, de conformidade com o art. 16, III do referido decreto, o sujeito passivo poderá indicar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta sua irresignação em relação ao lançamento efetuado, além dos pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Além do que, o art. 17 da indigitada norma processual é expresso no sentido de que matéria que não tenha sido expressamente contestada será considerada não impugnada. Vejamos o teor dos dispositivos legais citados:

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

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

[...]

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997).

O regramento legal em referência busca coibir a prática de ato processual em momento indevido, privilegiando, dessa forma, segurança jurídica e a duração razoável do processo administrativo, voltando-se ainda à preservação da boa-fé processual.

Ademais, se determinada matéria deixou de ser impugnada e o colegiado de piso não fez qualquer consideração a seu respeito, não cabe à segunda instância administrativa sobre ela se pronunciar, ainda que o sujeito passivo resolva suscitá-la em sua peça recursal, pois, de acordo com o art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, o recurso voluntário deve se voltar contra o acórdão de primeira instância administrativa, não lhe cabendo, por óbvio, extrapolar os limites decisão que intenta reformar.

Por certo, é até possível que instância reformadora analise temas que tenham sido tratados indiretamente na impugnação, mas essa possibilidade não justifica a acomodação de toda e qualquer inovação recursal em matéria que se diz genérica, ao argumento de que a estrita observância do regramento processual implicaria desobediência a princípios como o da formalidade moderada ou da verdade material.

No caso concreto, consoante evidenciado na decisão desafiada, o lançamento foi formalizado em decorrência da glosa de áreas de produtos vegetais. Senão vejamos o que consta do Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido (fl. 8), na parte relativa à Distribuição da Área Utilizada pela Atividade Rural (ha):

Distribuição da Área Utilizada pela Atividade Rural (ha)

	Declarado	Apurado
12. Área de Produtos Vegetais	1.440,0	864,0
13. Área em Descanso	0,0	0,0
14. Área com Reflorestamento (Essências Exóticas ou Nativas)	0,0	0,0
15. Área de Pastagens	20,0	20,0
16. Área de Exploração Extrativa	0,0	0,0
17. Área de Atividade Granjeira ou Aquícola	0,0	0,0
18. Área de Frustração de Safra ou Destruição de Pastagem por Calamidade Pública	0,0	0,0
19. Área utilizada pela Atividade Rural (12 + ... + 18)	1.460,0	884,0
20. Grau de Utilização (19 / 11) * 100	100,0	49,7

De outra parte, foram incluídos na DITR apresentada pela Contribuinte (fls. 140/145) área de interesse ecológico de 120 ha e área de benfeitorias de 56,8 ha. Veja-se:

DISTRIBUIÇÃO DA ÁREA DO IMÓVEL RURAL E DA ÁREA UTILIZADA NA ATIVIDADE RURAL E GRAU DE UTILIZAÇÃO

- DISTRIBUIÇÃO DA ÁREA DO IMÓVEL RURAL (hectares)

01. Área Total do Imóvel	1.636,8
02. Área de Preservação Permanente	0,0
03. Área de Reserva Legal	0,0
04. Área de Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN)	0,0
05. Área de Interesse Ecológico	120,0
06. Área de Servidão Florestal ou Ambiental	0,0
07. Área Coberta por Florestas Nativas	0,0
08. Área Alagada de Reservatório de Usinas Hidrelétricas Autorizada pelo Poder Público	0,0
09. Área Tributável	1.516,8
10. Área Ocupada c/ Benfeitorias Úteis e Necessárias Destinadas à Atividade Rural	56,8
11. Área Aproveitável	1.460,0

Além disso, essas áreas, de interesse ecológico e de benfeitorias, foram integralmente acatadas pela Fiscalização, de acordo com o Documento de Informação e Apuração do ITR – DIAT. Confirma-se o que consta do Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido (fl. 8), na parte denominada “Distribuição da Área do Imóvel Rural (ha)”:

Distribuição da Área do Imóvel Rural (ha)

	Declarado	Apurado
01. Área Total do Imóvel	1.636,8	1.955,5
02. Área de Preservação Permanente	0,0	0,0
03. Área de Reserva Legal	0,0	0,0
04. Área de Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN)	0,0	0,0
05. Áreas de Interesse Ecológico	120,0	120,0
06. Área de Servidão Florestal	0,0	0,0
07. Área Coberta por Florestas Nativas	0,0	0,0
08. Área Alagada de Reservatório de Usinas Hidrelétricas Autorizada pelo Poder Público	0,0	0,0
09. Área Tributável (01 - 02 - 03 - 04 - 05 - 06 - 07 - 08)	1.516,8	1.835,5
10. Área Ocupada com Benfeitorias Úteis e Necessárias Destinadas à Atividade Rural	56,8	56,8

11. Área Aproveitável (09 - 10)	1.460,0	1.778,7
---------------------------------	---------	---------

Em virtude desse quadro fático, por meio de sua peça impugnatória (fls. 977/997), o Sujeito Passivo insurgiu-se tão-somente contra a multa de ofício aplicada e a área de produtos vegetais glosada pela fiscalização, como se pode constatar dos trechos a seguir:

No caso concreto, a Impugnante havia declarado - e corroborado com o Laudo de Avaliação apresentado a fiscalização - que possuía 1.440 ha de área de produtos vegetais e 20 ha de área de pastagens. Tais valores somados chegariam a área utilizada pela atividade rural de 1.460 ha, valor que representa um percentual de 100% de utilização da terra. Tal percentual repercute em uma alíquota de 0,30% a incidir sobre o valor da terra nua tributável.

Como a fiscalização desconsiderou grande parte das áreas de produtos vegetais declaradas pela Impugnante, e em outras palavras afirmou serem pouco produtivas as terras da propriedade da Impugnante, utilizou como percentual de utilização da terra 49,7% (quarenta e nove vírgula sete por cento), que repercute numa alíquota de 6,00% a incidir sobre o valor da terra nua tributável.

[...]

No presente caso, **a matéria controversa é basicamente a área de produtos vegetais.** A Impugnante declarou em sua DITR a área total produtiva, no valor de 1.460 ha. Apesar de ter juntado documentação que comprove o alegado, a fiscalização entendeu não terem sido comprovados. Daí, efetuou a glosa de parte da área declarada pela Impugnante como sendo produtiva, alterando a área produtiva para 864 (oitocentos e sessenta e quatro) hectares, e com tal procedimento acabou por obter um alíquota próximo à maior alíquota aplicável sobre a área declarada pela Impugnante.

A questão relativa à área de produtos vegetais é uma matéria eminentemente fática. Se uma determinada área é utilizada para o plantio de alguma cultura, basta que se vá à citada área e se verifique a existência ou não do plantio.

[...]

A fiscalização preferiu simplesmente alegar que a Impugnante não comprovou o valor das áreas de produtos vegetais (porque a Impugnante não elaborou os documentos nos moldes solicitados pela fiscalização), com isso, afirma que as áreas declaradas não foram devidamente utilizadas, obtendo por fim uma alíquota para o UR completamente improcedente de 6,00%. Referida alíquota somente é aplicada a áreas semi produtivas, o que não é o caso.

Quanto à questão referente ao valor da terra nua, a Impugnante nada tem a opor tendo em vista que o valor da terra nua admitido pela fiscalização é o mesmo valor constante no Laudo Técnico de Avaliação elaborado por empresa especializada. Nesse momento, a Impugnante junta ao presente processo o DARF de pagamento da parte relativa à diferença no valor da terra nua entre a DITR e o Auto de Infração (doc. 03).

Contudo **o lançamento merece ser reformado no que se refere à glosa da área de produtos vegetais declaradas na DITR**, como será devidamente demonstrado adiante.

[...]

Ante o exposto, a Impugnante requer a seja declarada a improcedência do lançamento fiscal pelas razões já referidas, sobretudo porque o Fisco efetua lançamento de ofício baseado na premissa de que os Engenhos que compõem a área autuada eram improdutivos, desconsiderando os valores de área de produtos vegetais e pastagens declarados pela Impugnante e aumentando a alíquota aplicada, quando todos os fatos e provas carreadas aos autos demonstram que as áreas declaradas pela Impugnante são

produtivas, e que a alíquota declarada pela Impugnante na DITR está correta. (Grifou-se)

Ressalta-se que não há na impugnação uma linha sequer a respeito de área de interesse ecológico ou floresta nativa, tampouco sobre benfeitorias.

Nesse passo, a decisão de primeira instância administrativa (fls. 1424/1435) examinou exclusivamente a matéria controvertida, como se pode constatar da ementa do registro de citada decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2010

DA ÁREA DE PRODUÇÃO VEGETAL

Tendo em vista os documentos de prova constantes dos autos, cabe ser restabelecida parcialmente a área de produtos vegetais originariamente declarada.

DA MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO

A vedação ao confisco pela Constituição da República é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la, nos moldes da legislação que a instituiu. Apurado imposto suplementar em procedimento de fiscalização, no caso de informação incorreta na declaração do ITR ou subavaliação do VTN, cabe exigí-lo juntamente com a multa e os juros aplicados aos demais tributos.

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.

[...]

Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, votar no sentido de considerar procedente em parte a impugnação interposta pela Contribuinte, contestando o lançamento consubstanciado na Notificação nº 04101/00009/2013 de fls. 04/09, para acatar uma área de produtos vegetais de 1.349,9 ha demonstrada no Laudo de Avaliação, às fls. 68/139, e corroborada com as demais provas acostadas, com redução do imposto suplementar apurado pela fiscalização, de R\$381.289,98 para R\$92.668,38, aproveitando o pagamento realizado por meio do DARF/cópias de fls. 1.027/1.028, para quitação de parte da dívida, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Não obstante a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento ter acatado boa parte das razões aventadas na impugnação, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1845/1855) visando discutir questões novas, isto é, área interesse ecológico, bem assim áreas ocupadas por benfeitorias (estradas). Confira-se:

De fato, o ponto de partida para apuração do grau de utilização é a área do imóvel. E essa área, que tinha sido declarada como sendo 1.636,80 ha, não coincide com a que consta do laudo: 1.955,5 ha. Em razão disso, tanto a fiscalização quanto a decisão de primeiro grau desprezaram o valor declarado pela Recorrente e utilizaram o dado que consta do laudo. Veja trecho da decisão recorrida:

[...]

Acontece que, ainda para determinação do grau de utilização, devem ser excluídas da área total do imóvel as áreas de preservação permanente, reserva legal, interesse ecológico etc. (art. 10 da Lei 9.393/96), e as áreas ocupadas com benfeitorias úteis à atividade rural.

[...]

Acontece que o Laudo de Avaliação apresenta como área de mata 98,3 ha, área de mangue 275,97 ha (Áreas de Interesse Ecocológico) , bem como área de estradas de 113,50 ha (Área Ocupada com Benf. Úteis à Ativ. Rural) , conforme tabela abaixo (fl. 77)

[...]

Diante do exposto REQUER que seja provido este Recurso voluntário, para manter a decisão recorrida por seus próprios fundamentos no que se refere à área de produtos vegetais, e reformular a decisão e o lançamento no tocante à aplicação dos valores constantes do Laudo de Avaliação referentes à área de interesse ecológico e área de benfeitorias úteis e necessárias, tendo em vista as razões acima.

[...]

Ocorre que, como visto acima, as normas que regem o processo administrativo fiscal são expressas no sentido de que o momento adequado para se insurgir contra o lançamento é por ocasião de sua impugnação. Contudo, como já demonstrado, as matérias objeto do recurso voluntário aqui evidenciadas não foram aventadas na peça impugnatória da Recorrente, ainda que indiretamente.

Ademais, sequer tais matérias foram objeto da autuação. Consoante se verificou alhures, o lançamento foi efetuado em decorrência da glosa de áreas de produtos vegetais. Até porque as áreas de interesse ecológico e de benfeitorias, informadas na DITR pelo próprio contribuinte foram integralmente acatadas pela Fiscalização,

Constata-se, portanto, que a inovação recursal empreendida pela Recorrente não se restringe à apresentação de argumentos não suscitados na impugnação, o que se pretende é a discussão de matéria que nem ao menos consta do lançamento constituído pelo Fisco.

Decerto, o acolhimento das razões avançadas no Recurso Especial, a pretexto de que o questionamento do “grau de utilização” da propriedade rural, relativamente a área de produtos vegetais, trazido na impugnação, possibilitaria à segunda instância administrativa decidir sobre aspectos relacionados a áreas de interesse ecológico ou benfeitorias, aventadas originariamente no recurso voluntário, significaria fazer letra morta das disposições legais do processo administrativo fiscal afetas à preclusão.

Nesse passo, reputo acertadas as conclusões extraídas dos seguintes excertos do acórdão recorrido a respeito do tema em discussão, com os quais concordo integralmente e, em virtude disso, agrego-os às minhas razões de decidir:

Desta forma, nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto n.º 70.235/72, acima transcritos, a fase litigiosa do processo administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a impugnação contendo as matérias que delimitam expressamente os limites da lide, sendo elas submetidas à primeira instância para apreciação e decisão, tornando possível a veiculação de recurso voluntário em caso de inconformismo com as matérias julgadas, não se admitindo conhecer de inovação em sede de recurso.

A competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) circunscreve-se ao julgamento de “recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial”, de forma que não se aprecia a matéria não impugnada ou não julgada para enfrentamento em sede de revisão.

Se determinada matéria não foi impugnada ocorreu a preclusão consumativa, tornando inviável aventá-la em sede de recurso voluntário como uma inovação e, por isso mesmo, a DRJ não se pronunciou sobre tema não suscitado.

Nesse sentido, o Egrégio CARF tem decidido por não conhecer de matéria que não tenha sido objeto de litígio no julgamento de primeira instância, a teor dos Acórdãos ns.º 9303-004.566 (3.ª Turma/CSRF), 3301-002.475 (3.ª Seção/3.ª Câmara/1.ª Turma Ordinária) e 3402-004.013 (3.ª Seção/4.ª Câmara/2.ª Turma Ordinária), 2201-005.340 (2.ª Seção/2.ª Câmara/2.ª Turma Ordinária), bem como em precedentes de minha relatoria quando integrando a 2.ª Turma Extraordinária da 1.ª Seção, Acórdãos ns.º 1002-000.402 e 1002-000.102.

É verdade que, na impugnação, o contribuinte afirma que uma das informações importantes para se obter o valor devido do ITR é o “grau de utilização” da área rural e que busca questionar a diferença de alíquota a ser aplicada no cálculo do ITR, obtida em função do grau de utilização da terra, assim como diz que o laudo técnico apresentaria a informação quanto ao grau de utilização, no entanto a glosa e a controvérsia efetivamente apontada na impugnação se limitam a discutir, especificadamente, a glosa da área de produtos vegetais, sendo certo que elas interferem, quando glosadas, no “grau de utilização”. Veja-se abaixo como é calculado o ITR:

[...]

Veja-se, especialmente, que a DRJ só analisou o “Grau de Utilização” pela ótica da glosa das áreas de produtos vegetais, além da questão da multa. Isto porque, o recurso do contribuinte controverteu apenas nestes aspectos.

Aliás, na impugnação o recorrente assevera que (e-fl. 981):

No presente caso, a matéria controversa é basicamente a área de produtos vegetais. A Impugnante declarou em sua DITR a área total produtiva, no valor de 1.460 ha. Apesar de ter juntado documentação que comprove o alegado, a fiscalização entendeu não terem sido comprovados. Daí, efetuou a glosa de parte da área declarada pela Impugnante como sendo produtiva, alterando a área produtiva para 864 (oitocentos e sessenta e quatro) hectares, e com tal procedimento acabou por obter um alíquota próximo à maior alíquota aplicável sobre a área declarada pela Impugnante.

E no pedido final postula (e-fl. 997):

Ante o exposto, a Impugnante requer a seja declarada a improcedência do lançamento fiscal pelas razões já referidas, sobretudo porque o Fisco efetua lançamento de ofício baseado na premissa de que os Engenhos que compõem a área autuada eram improdutivos, desconsiderando os valores de área de produtos vegetais declarados pela Impugnante e aumentando a alíquota aplicada, quando todos os fatos e provas carreadas aos autos demonstram que as áreas declaradas pela Impugnante são produtivas, e que a alíquota declarada pela Impugnante na DITR está correta.

Por sua vez, no pedido do recurso voluntário requer (e-fls. 1.464/1.465):

Diante do exposto REQUER que seja provido este Recurso voluntário, para manter a decisão recorrida por seus próprios fundamentos no que se refere à área de produtos de vegetais, e reformar a decisão e o lançamento no tocante à aplicação dos valores constantes do Laudo de Avaliação referentes à área de interesse ecológico e área de benfeitorias úteis e necessárias, tendo em vista as razões acima.

Por conseguinte, se na impugnação o recorrente se insurge apenas quanto às glosas das áreas de produtos vegetais, então não se pode conhecer de controvérsias novas trazidas apenas no recurso voluntário (área de interesse ecológico e a área ocupada com benfeitorias úteis e necessárias), pelo só fato de alegar que na impugnação citou que questionava o “grau de utilização” e consequente alíquota e pelo fato do laudo trazer os quantitativos das áreas de interesse ambiental, incluindo as que, agora, quer deliberar.

Ora, a glosa no lançamento de origem foi de áreas de produtos vegetais (e-fls. 5/7). Por sua vez, quanto às áreas de benfeitorias e de interesse ecológico, o que foi declarado na DITR foi acatado pela fiscalização, não existindo glosa (e-fl. 8).

Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho