



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.725338/2013-07
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.303 – 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

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 “Grupo Pagitinga e outros”, registrado no NIRF sob o nº 0.124.916-9, com área declarada de 2.730,7 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 2202-005.607 (fls. 1625/1637), 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, inexiste reparos na decisão de primeira instância.

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 tempestivos, que foram rejeitados, conforme despacho de admissibilidade de fls. 1682/1688.

Notificado do despacho que rejeitou seus embargos em 25/08/2020, (fl. 1694), a Contribuinte apresentou, em 11/09/2020 (fl. 1695), sob a égide da suspensão de prazos estabelecida pelo art. 6º da Portaria RFB nº 543/2020, com a redação dada pela Portaria RFB nº 4.105/2020, o Recurso Especial de fls. 1698/1716, o qual, pelo despacho de fls. 1842/1849, confirmado pelo despacho de agravo de fls. 1851/1857, 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 afetas à preservação permanente e reserva legal no cálculo do grau de utilização é tãoomezinha 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, decidiu a CSRF por meio do Acórdão 9202-004.547 de 27 de outubro de 2016. Tal decisão restou assim ementada:

"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.**

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 37,9%, impactando conseqüentemente, na alíquota) e que o valor da terra nua estaria subavaliado (base de cálculo).

- Insta destacar que 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 93%.

- 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 (2.365,0 ha) para 1.136,7 ha.

- Considerando que o laudo indica uma área de produtos vegetais de 1.789,78 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 (1.789,78 ha), afastando o que tinha sido originalmente declarado (2.365,0 ha) e o valor indicado pela fiscalização (1.136,7 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 907,96 ha, área de reflorestamento de 14,44 ha, área de eucalipto de 21,92 ha, e área de Bambu de 113,48 ha (Área de Refl. – essências exóticas ou nativas), bem como área de açude/barragem de 197,54 ha, área de estradas de 85,52 ha, e área de sede e sítio de 14,15 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 907,96 ha se trata de cobertura florestal nativa formada de remanescentes de Mata Atlântica.

- Quer dizer, 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 (3.272,8 ha) constante do laudo e abateu a área equivalente às “Áreas de Interesse Ecológico” (172,6 ha) constante da DITR para concluir que “Área Tributável” totalizaria 3.100,2 ha. Deste valor, diminuiu o correspondente à “Área ocupada com Benfeitorias Úteis à Atividade Rural” (98,4 ha) para chegar aos 3.001,8 ha de área aproveitável.

- Acontece que as “Áreas de Interesse Ecológico” são de 907,96 ha, e as “Áreas Ocupadas com Benfeitorias” são de 297,21 ha, de forma que a área aproveitável é 2.067,63 ha.

- Por outro lado, conforme demonstrado acima “Áreas de Reflorestamento” são de 149,84 ha, fazendo com que a “Área Utilizada pela Atividade Rural” seja de 1.939,62 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 03-060.214 - Proc. nº. 10480.725337/2013-54	Auto de infração	Laudo de Avaliação	DRJ
quadro/item	de	para	
Distribuição da área do imóvel			
1. área total do imóvel	3.272,80	3.272,80	3.272,80
5. área de interesse ecológico	172,6	907,96	172,6
9. área tributável	3.100,20	2.364,84	3.100,20
10. área ocupada com benfeitorias úteis e necessárias	98,4	297,21	98,4
11. área aproveitável	3.001,80	2.067,63	3.001,80
Distribuição da área utilizada pela atividade rural			
12. área de produtos vegetais	1.116,70	1.789,78	1.789,78
14. área de reflorestamento	0,00	149,84	0,00
19. área utilizada para atividade rural	1.136,70	1.939,62	1.809,78
20. grau de utilização.	37,9	93,8	60,3

- 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 93%, o que importa em determinar a exclusão da área de preservação permanente/interesse ecológico de 907,96 ha, e da área ocupada com benfeitorias úteis à atividade rural de 297,21 ha, da base de cálculo do ITR, bem como reconhecer que as “Áreas de Reflorestamento” são de 149,84 ha.

- 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.

- 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 93%, o que importa em determinar a exclusão da área de preservação permanente/interesse ecológico de 907,96 ha, e da área ocupada com benfeitorias úteis à atividade rural de 297,21 ha, da base de cálculo do ITR, bem como reconhecer que as “Áreas de Reflorestamento” são de 149,84 ha.

- 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.

Os autos foram encaminhados à Fazenda Nacional em 06/05/2021 (fl. 1865) e, em 20/05/2021 (fl. 1873), foram oferecidas as contrarrazões de fls. 1866/1872 em que se argumenta o que segue:

- O presente caso trata da preclusão do direito da contribuinte de impugnar matéria que somente foi apresentada no recurso voluntário. A recorrente sustenta que houve impugnação implícita quanto às áreas de interesse ecológico, de área ocupada com benfeitorias e de área de reflorestamento, em razão do questionamento do grau de utilização da área rural.

- O ponto crucial debatido no acórdão recorrido foi a inércia da contribuinte e o conseqüente ônus que deve suportar por não ter agido no momento adequado.

- 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, área ocupada com benfeitorias e área de reflorestamento), pelo só fato de alegar que na impugnação citou que questionava o “grau de utilização” e conseqüente alíquota e pelo fato do laudo trazer os quantitativos das áreas de interesse ambiental, incluindo as que, agora, quer deliberar.

- Os argumentos utilizados no voto acima citado são irretocáveis. Com efeito, a Administração Pública respeitou o direito da contribuinte de comparecer aos autos questionar a autuação. Entretanto, a contribuinte não se pronunciou, no momento adequado, quanto a um dos pontos do auto de infração, pelo contrário foi bem claro ao delimitar a matéria da impugnação como a discussão sobre a área de produtos vegetais – como muito bem salientado na decisão recorrida. Nessas condições, o direito pune a desídia e o desrespeito aos prazos fixados para manifestar o inconformismo com a preclusão, que é “a perda de uma faculdade processual ou da possibilidade de se rediscutirem ou rejugarem questões” (Freddie Diddier Júnior, Curso de Direito Processual Civil, Vol. 1, 11ª edição, Salvador, Editora Juspodvim, 2009, p. 54).

- Nos termos dos arts. 14, 16, III e 17 do Decreto nº 70.235/1972, verifica-se que o Processo Administrativo Fiscal seguirá os mesmos princípios adotados pelo Código de Processo Civil, dentre eles, o do ônus da impugnação especificada dos fatos e da sanção processual pela inércia do interessado no momento adequado (preclusão). Nesse ponto, valiosa a lição de Freddie Diddier Júnior (Curso de Direito Processual Civil, Vol. 1, 11ª edição, Salvador, Editora Juspodvim, 2009, p. 439) no sentido de que: “não se admite a formulação de defesa genérica. O réu não pode apresentar a sua defesa com a negativa geral dos fatos apresentados pelo autor (art. 302 do CPC). Cabe-lhe impugná-los especificadamente”.

- Diante disso, pode-se afirmar tranquilamente que o sujeito passivo perdeu o momento processual oportuno de recorrer ou postular sobre matérias que não foram objeto de sua impugnação, com o inevitável efeito da preclusão. Cita decisões administrativas.

- Por outro lado, cumpre ressaltar que se a decisão recorrida tivesse entrado no mérito da matéria preclusa, haveria um julgamento *extra petita*. Isso porque os julgadores analisariam argumentos que estão fora de alcance neste processo administrativo, tendo em vista que não foram objeto de questionamento específico ou de pleito expresso, pelo interessado, no momento processual oportuno. Caso contrário, bastaria ao impugnante dizer “impugno tudo o que for contrário ao ordenamento jurídico” e pronto: o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais estaria legitimado a manifestar-se sobre qualquer assunto ligado ao processo.

- Nessa perspectiva, o Código de Processo Civil – norma subsidiária do processo administrativo fiscal, nos termos do art. 108 do CTN – dispõe que “o juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte” (art. 128 do CPC). De igual maneira, o art. 460 do Código de Processo Civil prescreve que é “defeso ao juiz proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como condenar o réu em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado”. Desse modo, o juiz ou qualquer autoridade administrativa deve ater-se ao pedido do autor, sendo *extra petita* o julgado que for além de tais limites.

- Por fim, importante ressaltar que o processo administrativo não serve apenas às pretensões da contribuinte. Isso porque a Fazenda Pública também tem interesse na solução da controvérsia e que haja decisão sobre qual o direito aplicável ao caso. Dessa maneira, não pode o processo administrativo se sujeitar às conveniências do contribuinte e seguir no momento que ele acha adequado questionar o lançamento. Assim, seja em razão dos limites à atuação dos julgadores no âmbito dos processos administrativos ou em virtude da inequívoca preclusão verificada nos autos, forçoso concluir que foi acertada a decisão recorrida ao não conhecer do questionamento quanto à multa de ofício.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

O Recurso Especial interposto pela Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido. 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.**

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, área ocupada com benfeitorias e área de reflorestamento.

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 n.º 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, a 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 n.º 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	2.345,0	1.116,7
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)	2.365,0	1.136,7
20. Grau de Utilização (19 / 11) * 100	96,2	37,9

De outra parte, foram declaradas no Documento de Informação e Apuração do ITR – DIAT (fl. 153) área de interesse ecológico de 172, 6 ha e área de benfeitoria de área ocupada com benfeitorias de 98,4 ha. Além disso, inexistente na DIAT qualquer informação acerca de área de reflorestamento. 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	2.730,7
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	172,6
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	2.558,1
10. Área Ocupada c/ Benfeitorias Úteis e Necessárias Destinadas à Atividade Rural	98,4
11. Área Aproveitável	2.459,7
- DISTRIBUIÇÃO DA ÁREA UTILIZADA NA ATIVIDADE RURAL	
12. Área de Produtos Vegetais	2.345,0
13. Área em Descanso	0,0
14. Área com Reflorestamento (Essências Exóticas ou Nativas)	0,0
15. Área de Pastagem	20,0
16. Área de Exploração Extrativa	0,0
17. Área de Atividade Granjeira ou Aquícola	0,0
18. Área de Frustração de Safra ou Destruição de Pastagem por Calamidade Pública	0,0
19. Área Utilizada na Atividade Rural	2.365,0
20. GRAU DE UTILIZAÇÃO - (GU)	96,2%

Além do que, quanto às áreas de interesse ecológico e de benfeitorias, a Fiscalização acatou tudo o que foi informado no DIAT, ou seja, não se efetuou qualquer tipo de glosa em relação a essas áreas. Confirma-se dados extraídos do Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido (fl. 8):

Distribuição da Área do Imóvel Rural (ha)

	Declarado	Apurado
01. Área Total do Imóvel	2.730,7	3.272,8
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	172,6	172,6
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)	2.558,1	3.100,2
10. Área Ocupada com Benfeitorias Úteis e Necessárias Destinadas à Atividade Rural	98,4	98,4
11. Área Aproveitável (09 - 10)	2.459,7	3.001,8

Em virtude desse quadro fático, por meio de sua peça impugnatória (fls. 988/1008), o Sujeito Passivo insurgiu-se tão-somente contra a multa de ofício aplicada e a área de produtos vegetais glosadas 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 2.345 ha de área de produtos vegetais e 20 ha de área de pastagens. Tais valores somados chegariam a área utilizada pela atividade rural de 2.365 ha, valor que representa um percentual de 96,2% 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 37,9% (trinta e sete vírgula nove 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 dos valores declarados pela Impugnante, alterando os valores declarados pela Impugnante para 1.116,7 (mil, cento e dezesseis vírgula sete 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 ITR 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 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, área ocupada com benfeitorias e área de reflorestamento.

Nesse passo, a decisão de primeira instância administrativa (fls. 1825/1837) 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 04101/00011/2013 de fls. 04/09, para acatar uma área de produtos vegetais de 1.789,8 ha demonstrada no Laudo de Avaliação, às fls. 86/150, e corroborada com as demais provas acostadas, com redução do imposto suplementar apurado pela fiscalização, de R\$696.186,84 para R\$385.527,84, aproveitando o pagamento realizado por meio do DARF/cópias de fls. 1.038/1.039, 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 de interesse ecológico, área ocupada com benfeitorias e área de reflorestamento. 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 2.730,7 ha, não coincide com a que consta do laudo: 3.272,8 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 a atividade rural, bem como devem ser consideradas como área utilizada pela atividade rural, as áreas de reflorestamento e de plantação com plantação de eucalipto.

[...]

Acontece que o Laudo de Avaliação apresenta como área de mata 907,96 ha (Área de Interesse Ecológico), área de reflorestamento de 14,44 ha, área de eucalipto de 21,92 ha, e área de Bambu de 113,48 ha (Área de Refl. - essências exóticas ou nativas), bem como área de açude/barragem de 197,54 ha, área de estradas de 85,52 ha, e área de sede e sítio de 14,15 ha (Área Ocupada com Benf. Úteis à Ativ. Rural), conforme tabela abaixo (fl. 95):

[...]

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, área ocupada com benfeitorias e área de reflorestamento, 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 das áreas de produtos vegetais. Até porque, não consta da DITR apresentada pela Contribuinte qualquer informação relativa a

existência área de reflorestamento e, por outro lado, segundo já visto, as áreas de interesse ecológico (de 172, 6 ha) e ocupada com benfeitorias (de 98,4 ha) 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 e 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 área de interesse ecológico, área ocupada com benfeitorias e área de reflorestamento, aventados 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. 992):

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 dos valores declarados pela Impugnante, alterando os valores declarados pela Impugnante para 1.116,7 (mil, cento e dezesseis vírgula sete 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 da impugnação postula (e-fl. 1.008):

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. 1.571/1.572):

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 reformar a decisão e o lançamento no tocante à aplicação dos valores constantes do Laudo de Avaliação referentes à área de interesse ecológico, área ocupada com benfeitorias e área de reflorestamento, 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, área ocupada com benfeitorias e área de reflorestamento), 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, a DITR sequer declarou área de reflorestamento e, 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