



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.725340/2013-78
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.304 – 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 “Grupo Triunfante e Outros”, cadastrado na RFB sob o n.º 0.124.917-7, com área declarada de 9.122,2 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 05/04/2018, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2401-005.441 (fls. 1869/1889), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2010

RECURSO DE OFÍCIO. ÁREA DE PRODUÇÃO VEGETAL.

COMPROVAÇÃO.

Nega-se provimento ao recurso de ofício, quando os documentos de prova constantes dos autos são suficientes para comprovar parcialmente a área declarada de produtos vegetais.

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA (INTERESSE ECOLÓGICO). EXCLUSÃO DA ÁREA TRIBUTÁVEL. COMPROVAÇÃO.

É condição para que a área de utilização limitada (Interesse Ecológico) seja excluída da área tributável que o sujeito passivo comprove que a referida área consta no documento de informação e apuração do ITR (DIAT), do período base fiscalizado, além da averbação da área junto ao Cartório de Registro e apresentação de Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado junto ao IBAMA até o início da ação fiscal.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO

A multa de ofício tem seu regramento no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996. No âmbito do processo administrativo fiscal, ao julgador não compete manifestação sobre os aspectos de constitucionalidade das leis, bem assim sobre a violação de princípios constitucionais.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, em conhecer do recurso de ofício e, no mérito, negar-lhe provimento. Por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário. No mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento ao recurso voluntário.

A decisão foi integrada pelo Acórdão de Embargos n.º 2401-006.203, de 07/05/2019. Abaixo transcreve-se a ementa e o registro de referida decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2010

RECURSO DE OFÍCIO. ÁREA DE PRODUÇÃO VEGETAL. COMPROVAÇÃO.

Nega-se provimento ao recurso de ofício, quando os documentos de prova constantes dos autos são suficientes para comprovar parcialmente a área declarada de produtos vegetais.

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA (INTERESSE ECOLÓGICO). EXCLUSÃO DA ÁREA TRIBUTÁVEL. COMPROVAÇÃO.

É condição para que a área de utilização limitada (Interesse Ecológico) seja excluída da área tributável que o sujeito passivo comprove que a referida área consta no documento de informação e apuração do ITR (DIAT), do período base fiscalizado, além da averbação da área junto ao Cartório de Registro e apresentação de Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado junto ao IBAMA até o início da ação fiscal.

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 2009, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos, na parte em que foram admitidos, sem efeitos infringentes, para sanar a obscuridade apontada.

Notificado do acórdão de embargos em 03/06/2019, (fl. 1961), a Contribuinte apresentou, em 18/06/2019 (fl. 1962), o Recurso Especial de fls. 2064/2083, o qual, pelo despacho de fls. 1965/1969, no intuito de rediscutir as matérias referidas na peça recursal nos seguintes termos a) **a impugnação do grau de utilização tornou também litigiosas as Áreas de Preservação Permanente (APP), Área de Reserva Legal (ARL), Área de Interesse Ecológico (AIE), matérias essas devolvida ao CARF pelo recurso voluntário;** e b) **Área de Preservação Permanente – exclusão da base de cálculo do ITR.**

Pelo despacho de fls. 2041/2059 deu-se seguimento ao apelo somente em relação à matéria descrita no item “a”.

À guisa de paradigma, foram acatados os Acórdão n.º 2201-003.450 e o n.º 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.

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 6,6%, 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 97%.

- 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 (7.280,0 ha) para 864 ha.

- Considerando que o laudo indica uma área de produtos vegetais de 4.910,3 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 (4.910,3 ha), afastando o que tinha sido originalmente declarado (7.280,0 ha) e o valor indicado pela fiscalização (0 ha).

- 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.

- 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).

- O Laudo de Avaliação apresenta como área de mata 3.245,61 ha. 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 3.245,6 ha se trata de cobertura florestal nativa formada de remanescentes de Mata Atlântica.

- 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”.

- A DRJ partiu da área total do imóvel (8.906,7 ha) constante do laudo e abateu a área equivalente às “Áreas de Preservação Permanente” (1.149,8 ha) constante da DITR para concluir que “Área Tributável” totalizaria 7.756,9 ha. Deste valor, diminuiu o correspondente à “Área ocupada com Benfeitorias Úteis à Atividade Rural” (192,4 ha) para chegar aos 7.564,5 ha de área aproveitável.

- Acontece que as “Áreas de Preservação Permanente” são de 3.245,6 ha, de forma que a área aproveitável é 5.468,7 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:

Área total:	8.906ha
(-) Área de mata:	3.245ha
Área aproveitável:	5.661ha
Área produtiva:	4.910ha
Grau de utilização:	98%

- Dessa forma, sendo certo que devem prevalecer as informações do Laudo de Avaliação e do ADA apresentado em 2014, é imperioso o provimento do Recurso para definir como grau de utilização o percentual de 98%, o que importa em determinar a exclusão da área de preservação permanente/interesse ecológico de 3.245,6 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.

A Recorrente reitera os fundamentos expostos na impugnação e no recurso voluntário, especialmente os que convergem com as razões de decidir dos acórdãos paradigmas.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Os autos foram encaminhados à Fazenda Nacional em 09/04/2021 (fl. 2074) e, em 19/05/2021 (fl. 2086), foram oferecidas as contrarrazões de fls. 2075/2085 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 vênia, 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

Conhecimento

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

O que o Sujeito Passivo visa rediscutir é se **a impugnação do grau de utilização tornou também litigiosas as Áreas de Preservação Permanente (APP), Área de Reserva Legal (ARL), Área de Interesse Ecológico (AIE).**

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 rejuvimento 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 que a Contribuinte, ao trazer à discussão, somente por ocasião do recurso voluntário, aspectos relacionados a área de interesse ecológico, inovou a lide administrativa, introduzindo novo tema, estranho não apenas em relação à impugnação ou ao lançamento, mas também em relação à DITR apresentada e, em virtude disso, concluiu pela impossibilidade de excluí-la da área tributável. Entendeu-se ainda que referida área deveria estar averbada nos registro de imóveis, o que não foi comprovado.

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, mas, a despeito disso, a Turma Julgadora entendeu por afastar a glosa em relação a referidas áreas.

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 acatado a área de interesse ecológico, pelo fato de tal área ser estranha ao lançamento, à impugnação e de não haver sido declarada em sua DITR,

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).

Por outro lado, 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 irrisignação 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 cancelar a parte do lançamento de ofício a ela relativo com base em fundamentos trazidos de forma inovadora, somente por ocasião do recurso voluntário, 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	7.280,0	0,0
13. Área em Descanso	0,0	0,0
14. Área com Reflorestamento (Essências Exóticas ou Nativas)	0,0	0,0
15. Área de Pastagens	500,0	500,0
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)	7.780,0	500,0
20. Grau de Utilização (19 /11) * 100	100,0	6,6

De outra parte, foram incluídos na DITR apresentada pela Contribuinte (fls. 153/158) área de interesse ecológico de 1.149 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		9.122,2
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
<u>05. Área de Interesse Ecológico</u>		<u>1.149,8</u>
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		7.972,4
10. Área Ocupada d Benfeitorias Úteis e Necessárias Destinadas à Atividade Rural		192,4
11. Área Aproveitável		7.780,0

Além disso, a área de interesse ecológico declarada foi integralmente acatada pela Fiscalização. Confira-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. Area Total do Imóvel	9.122,2	8.906,7
02. Área de Preservação Permanente	0,0	0,0
03. Area de Reserva Legal	0,0	0,0
04. Area de Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN)	0,0	0,0
<u>05. Áreas de Interesse Ecológico</u>	<u>1.149,8</u>	<u>1.149,8</u>
06. Area de Servidão Florestal	0,0	0,0
07. Area Coberta por Florestas Nativas	0,0	0,0
08. Area 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)	7.972,4	7.756,9
10. Area Ocupada com Benfeitorias Úteis e Necessárias Destinadas à Atividade Rural	192,4	192,4
11. Area Aproveitável (09 - 10)	7.780,0	7.564,5

Em virtude desse quadro fático, por meio de sua peça impugnatória (fls. 989/1008), 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 I Avaliação apresentado a fiscalização - que possuía 7.280 ha de área de produtos vegetais e 500 ha de área de pastagens. Tais valores somados chegariam a área utilizada pela atividade rural de 7.780 ha, valor que representa um percentual de I 100% de utilização da terra. Tal percentual repercute em uma alíquota de 0,45% a incidir sobre o valor da terra nua tributável.

Como a fiscalização desconsiderou as áreas de produtos vegetais declaradas pela fiscalização, e em outras palavras afirmou serem improdutivas as terras da propriedade da Impugnante, utilizou como percentual de utilização da terra 6% (seis por cento), que repercute numa alíquota de 20% 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 7.280 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 riela Impugnante para "0" (zero), e com tal procedimento acabou por obter a 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 completamente improcedente de 20%, o maior valor de alíquota aplicável à área declarada. Valor somente aplicado a áreas improdutivas, o que não é o caso do presente processo.

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 a diferença no valor da terra nua entre a DITR e o Auto de Infração (doc. 3).

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.

Ressalta-se que não há na impugnação uma linha sequer a respeito de área de interesse ecológico.

Nesse passo, a decisão de primeira instância administrativa (fls. 1689/1701) 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 04101/00013/2013 de fls. 04/09, para acatar uma área de produtos vegetais de 4.910,3 ha demonstrada no Laudo de Avaliação, às fls. 76/152, e corroborada com as demais provas acostadas, com redução do imposto suplementar apurado pela fiscalização, de R\$5.287.003,91 para R\$710.720,89, 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. 1711/1719) visando discutir questões novas, isto é, área interesse ecológico. 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 9.122,2 ha, não coincide com a que consta do laudo: 8.906,7ha. 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).

[...]

Note-se a DRJ partiu da área total do imóvel (8.906,7 ha) constante do laudo e abateu a área equivalente às "Áreas de Interesse Ecológico" (1.149,8 ha) constante da DITR para concluir que "Área Tributável" totalizaria 7.756,9 ha. Deste valor, diminuiu o correspondente à "Área ocupada com Benfeitorias Úteis à Atividade Rural" (192,4 ha) para chegar aos 7.564,5 ha de área aproveitável.

Acontece que as "**Áreas de Interesse Ecológico**" são de 3.243,6 ha, de forma que a área aproveitável é 5.468,7 ha.

[...]

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 produção vegetal, e reformar a decisão e o lançamento no tocante à aplicação dos valores constantes do Laudo de Avaliação referentes à área de interesse ecológico, 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, a matéria objeto do recurso voluntário aqui evidenciadas não foram aventadas na peça impugnatória da Recorrente, ainda que indiretamente.

Ademais, sequer tal matéria foi objeto da autuação. Consoante se verificou alhures, o lançamento foi efetuado em decorrência da glosa de áreas de produtos vegetais. Até porque a área de interesse ecológico informadas na DITR pelo próprio contribuinte foi integralmente acatada 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 avençadas 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, aventada originariamente no recurso voluntário, significaria fazer letra morta das disposições legais do processo administrativo fiscal afetas à preclusão.

Em vista disso, não vejo como acolher as razões recursais.

Conclusão

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

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho