



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10480.734887/2012-83  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-005.610 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de outubro de 2019  
**Recorrente** USINA SÃO JOSE S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2008

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: 2008

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

## Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 1.845/1.856), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 1.825/1.837), proferida em sessão de 21/03/2014, consubstanciada no Acórdão n.º 03-059.940, da 1.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF (DRJ/BSB), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte à impugnação (e-fls. 1.160/1.179), para acatar uma área de produtos vegetais de 1.349,9 ha demonstrada no Laudo de Avaliação (fls. 76/148), com redução do imposto suplementar apurado pela fiscalização, de R\$ 603.166,41 para R\$ 104.069,38, aproveitando o pagamento realizado por meio do DARF (fls. 1.200/1.201), cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR  
Exercício: 2008  
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 ÁREA DE PASTAGEM

A área de pastagem a ser aceita será a menor entre a área de pastagem declarada e a área de pastagem calculada, observado o respectivo índice de lotação mínima por zona de pecuária, fixado para a região onde se situa o imóvel. O rebanho necessário para justificar a área de pastagem aceita cabe ser comprovado com prova documental hábil.

#### DA MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO

A vedação ao confisco pela Constituição da República é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplica-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.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

### **Do lançamento fiscal**

A essência e as circunstâncias do lançamento, para fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, referente ao ITR, Declaração n.º 04.65521.85, NIRF 0.124.914-2, Código do Imóvel no INCRA 230090.006947-3, com notificação de lançamento n.º 04101/00022/2012, lavrada em 03/12/2012 (e-fl. 3), integrada com suas peças complementares (e-fls. 4/8), notificado o contribuinte em 11/12/2012 (e-fl. 1.154), tendo o início da ação fiscal ocorrido em 26/04/2012, conforme Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 171/173), foram bem delineadas e sumariadas no relatório do acórdão objeto da irrisignação (e-fls. 1.825/1.837), pelo que passo a adotá-lo:

Por meio da Notificação de Lançamento n.º 04101/00022/2012 de fls. 03/08, emitida em 03/12/2012, a contribuinte identificada no preâmbulo foi intimada a recolher o crédito tributário, no montante de R\$ 1.304.648,93, referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), exercício de 2008, acrescido de multa lançada (75%) e juros de mora, tendo como objeto o imóvel denominado “Burro Velho e Botafogo”, cadastrado na RFB sob o n.º 0.124.9142, com área declarada de 1.636,8 ha, localizado no Município de Igarassu/PE.

A ação fiscal proveniente dos trabalhos de revisão das DITR/2008 incidentes em malha valor, iniciou-se com o Termo de Intimação Fiscal n.º 04101/00003/2012, às fls. 10/12, recepcionado em 26/04/2012, às fls. 13, para a contribuinte apresentar os seguintes documentos de prova:

1.º Para comprovação de áreas de produtos vegetais declaradas, apresentar os documentos abaixo referentes à área plantada no período de 01/01/2007 a 31/12/2007: Notas fiscais do produtor; Notas fiscais de insumos; certificado de depósito (em caso de armazenagem de produto); contratos ou cédulas de crédito rural; outros documentos que comprovem a área ocupada com produtos vegetais;

2.º Para comprovar o Valor da Terra Nua (VTN) declarado: Laudo de Avaliação do Valor da Terra Nua emitido por engenheiro agrônomo/florestal, conforme estabelecido na NBR 14.653 da ABNT com grau de fundamentação e de precisão II, com Anotação de Responsabilidade Técnica – ART registrada no CREA, contendo todos os elementos de pesquisa identificados e planilhas de cálculo e preferivelmente pelo método comparativo direto de dados do mercado. Alternativamente, o contribuinte poderá se valer de avaliação efetuada pelas Fazendas Públicas Estaduais (exatorias) ou Municipais, assim como aquelas efetuadas pela Emater, apresentando os métodos de

avaliação e as fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel. Tais documentos devem comprovar o VTN na data de 1.º de janeiro de 2008, a preço de mercado. A falta de comprovação do VTN declarado ensejará o arbitramento do VTN, com base nas informações do SIPT, nos termos do art. 14 da Lei 9.393/96, pelo VTN/ha do município de localização do imóvel para 1.º de janeiro de 2008 no valor de R\$ 6.531,15.

Em resposta à intimação inicial, em 11/05/2012, a contribuinte protocolou correspondência de fls. 21/22 solicitando prorrogação do prazo por mais 30 (trinta) dias, para apresentação dos documentos solicitados. A prorrogação do prazo foi concedida até o dia 12/06/2012, conforme despacho manuscrito de fls. 22.

A fiscalização lavrou, em 15/06/2012, o Termo de Atendimento Parcial de Intimação Fiscal, às fls. 24/25, no qual apresenta o rol de documentos apresentados pela contribuinte, às fls. 26/55.

Em 15/06/2012, a fiscalização, também, lavrou outro Termo de Atendimento Parcial de Intimação Fiscal, às fls. 56/57, no qual lista outros documentos entregues, às fls. 58/71 e às fls. 175/702, não incluídos no rol anterior.

A fiscalização, em 21/06/2012, lavrou o Termo de Intimação Fiscal n.º 1, às fls. 72, solicitando comprovantes das áreas de produtos vegetais declaradas nos exercícios de 2008, 2009 e 2010. Esse Termo foi recepcionado pela contribuinte em 29/06/2012, às fls. 73.

Em 12/07/2012, foi lavrado o Termo de Atendimento de Intimação, às fls. 75, no qual constam listados os documentos apresentados pela contribuinte, às fls. 76/170.

A contribuinte, em 20/07/2012, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal n.º 1, protocolou a correspondência de fls. 703/704, acompanhada dos documentos de fls. 705/1.152.

A fiscalização lavrou, em 30/11/2012, o Termo de Verificação Fiscal, às fls. 171/173, relatando todo o histórico do procedimento fiscal e apresentando suas conclusões.

No procedimento de análise e verificação da documentação apresentada e das informações constantes da DITR/2008, a fiscalização resolveu alterar a área total originariamente declarada de 1.636,8 ha para 1.955,5 ha, glosar, integralmente, a área de produtos vegetais de 1.440,0 ha, glosar, integralmente, a área de pastagens de 20,0 ha além de alterar o Valor da Terra Nua (VTN) declarado de R\$ 3.600.960,00 (R\$ 2.200,00/ha), arbitrando o valor de R\$ 7.596.375,00 (R\$ 3.884,62/ha), com base no Laudo de Avaliação apresentado pela contribuinte, em resposta à intimação inicial, com consequente redução da área utilizada na atividade rural, do Grau de Utilização, aumento do VTN tributável e da alíquota aplicada e disto resultando o imposto suplementar de R\$ 603.166,41, conforme demonstrado às fls. 07.

A descrição dos fatos e os enquadramentos legais das infrações, da multa de ofício e dos juros de mora constam às fls. 04/06 e 08.

### **Da Impugnação ao lançamento**

O contencioso administrativo teve início com a impugnação efetivada pelo recorrente, em 09/01/2013 (e-fls. 1.160/1.179), a qual delimitou os contornos da lide. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada (e-fls. 1.825/1.837), pelo que peço vênias para reproduzir, *litteris*:

Cientificada do lançamento, em 11/12/2012, às fls. 1.154, ingressou a contribuinte, em 09/01/2013, às fls. 1.160, com sua impugnação de fls. 1.160/1.179, instruída com os documentos de fls. 1.180/1.777, alegando e solicitando o seguinte, em síntese:

- informa que procedimento fiscal envolveu 5 imóveis de seu Grupo e que para todos os imóveis apresentou os documentos solicitados, para demonstrar os valores corretos a serem utilizados para o cálculo do ITR;

- esclarece que, entre os documentos acostados, constam Laudos Técnicos de Avaliação, dos exercícios de 2008 a 2010, com ART, que trazem todas as informações

para a apuração do ITR, entre elas o valor da terra nua (VTN) e o grau utilização (GU) e que a fiscalização entendeu por acatar somente as informações sobre o VTN;

- considera que a fiscalização intimou a juntar, para comprovar a área de produtos vegetais e de pastagens declaradas: demonstrativos de custos aplicados a cada imóvel correspondentes a notas fiscais de insumos; certificado de depósito (em caso de armazenagem de produto); contratos ou cédulas de crédito rural; outros documentos que comprovem essa área, indicando as folhas do livro razão onde se encontram identificados tais custos;

- informa, que em atendimento, juntou uma pasta AZ contendo, para o período de 2007 a 2009: Breve descrição do plantio de cana-de-açúcar e forma de contabilização dos insumos; Razão contábil dos insumos aplicados na produção; Balancete contábil (custos agrícolas) e Planilha-resumo de custos agrícolas;

- destaca que possui vários imóveis rurais utilizados na produção de cana-de-açúcar, contudo, a contabilidade e a produção são centralizadas e classificadas como um todo pela sociedade empresária, e não por imóvel, salientando que toda a documentação requerida foi entregue, com a ressalva que não foi apresentada a apropriação dos custos dos insumos por imóvel, já que não efetuava esse controle contábil;

- discorda do argumento da fiscalização de que os documentos entregues não identificavam a existência de custos no imóvel, alterando a área de produtos vegetais e de pastagens para “0” (zero), levando em consideração somente a cédula rural pignoratória, o que caracterizou o imóvel como não produtivo, aplicando a alíquota máxima;

- salienta que a questão da área de produtos vegetais é uma matéria eminentemente fática, bastando que se vá ao imóvel e se verifique a existência ou não do plantio, não obstante haver um número infinito de formas indiretas para comprovar o efetivo uso da terra, e foi essa medida adotada pela fiscalização;

- discorda da autuação feita com argumento de que não elaborou a planilha dos custos agrícolas, segregando-os por imóvel, no entanto o Laudo de Avaliação, comprova o plantio de cana-de-açúcar, salientando que ele foi elaborado mediante visitas ao local, com os resultados dispostos de forma clara e fundamentada;

- não se opõe, quanto ao arbitramento do VTN, com base no Laudo de Avaliação, e junta aos autos o DARF de pagamento da parte relativa a diferença no VTN entre a DITR e a Notificação de Lançamento, considerando ser parte incontroversa da Notificação no valor de R\$ 11.378,99, cujo pagamento já efetuou, acrescido da multa de ofício (com redução legal de 50% para pagamento à vista) e juros SELIC;

- esclarece que a lide se limita à diferença da alíquota aplicada, obtida em função do GU do imóvel;

- explicita os Engenhos que compõe o imóvel, juntando planta nos termos das Escrituras, as mudanças de denominações ocorridas e juntando planta conforme a denominação administrativa atual e planta de sobreposição da planta jurídica e administrativa que integram a área denominada Grupo Burro Velho e Botafogo (NIRF 0.124.914-2);

- informa que a área composta pelos Engenhos é utilizada na produção de cana-de-açúcar percorrendo sobre o ciclo do plantio e de colheitas;

- esclarece que, preocupada em efetuar a produção de provas capazes e suficientes para demonstrar o equívoco efetuado pela fiscalização, contratou Parecer Técnico, junto ao Laboratório de Geoprocessamento e Sensoriamento Remoto (GEOSERE) da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), com o objetivo de avaliar o uso e ocupação do solo dos imóveis autuados, especificamente para determinar a existência de atividade agrícola e ambiental, no período do lançamento e discorre sobre a tecnologia e metodologia em que se baseou o citado Parecer;

- apresenta rol das provas indiretas, além das diretas apresentadas, explicitando o que cada uma delas significa para a solução da lide, salientando que junta a documentação que efetua a segregação dos custos dos insumos incidentes sobre cada imóvel, que demonstram de forma escalonada por Engenho esses custos;

- entende que o conjunto probatório, das provas diretas (Laudos Técnicos) e das provas indiretas, se harmonizam de tal forma a não deixar margem para que prevaleça o

entendimento da fiscalização, sendo necessária à desconstituição do lançamento, na parte da área utilizada com produtos vegetais e de pastagens declaradas e da alíquota aplicada diferente da declarada;

- considera sobre o reconhecimento da importância dos Laudos apresentados, bem como de outros elementos que atestam a verdade material e transcreve excertos de Decisões do CARF para referendar seus argumentos;

- entende ser contraditório o entendimento da fiscalização que acatou integralmente as informações contidas no Laudo para o arbitramento do VTN e desconsiderou as informações relativas a utilização da terra, por entender insuficiente; Salienta que demonstrou por meios hábeis e idôneos as áreas declaradas de produtos vegetais e de pastagens, que são áreas produtivas, estando correta a alíquota aplicada na DITR, o que determina a improcedência dos valores lançados;

- considera que devem prevalecer as provas exibidas, as quais demonstram a correção dos valores informados na DITR, não podendo ser mantido o lançamento baseado em presunção e sem a produção de provas para infirmar os valores apontados no Laudo;

- entende que a multa aplicada seria confiscatória e exorbitante, afrontaria o princípio do não-confisco, nos termos do art. 150, IV, da Constituição da República, e afetaria o direito de propriedade, sendo, portanto inconstitucional, requerendo, com essa alegação, a improcedência da Notificação de Lançamento, transcrevendo posicionamentos doutrinários para embasar sua tese;

- entende, também, que os Laudos Técnicos juntados comprovam que o lançamento é improcedente, contudo, tendo em vista a busca da verdade material, que é o objetivo maior dos processos administrativos, requer, em caso de dúvidas em relação às provas, que se determine a produção de perícia ou diligência, nos termos do art. 16, IV, do Decreto n.º 70.235/72, indicando assistente e formulando quesitos;

- pelo exposto, requer seja declarada a improcedência do lançamento, sobretudo porque o Fisco efetuou o lançamento baseado na premissa de que os Engenhos que compõem o imóvel eram improdutivos, glosando a área de produtos vegetais e aumentando a alíquota aplicada, quando todos os fatos e provas carreadas aos autos demonstram que as áreas declaradas são produtivas e que a alíquota informada na DITR está correta;

- requer que, em caso de dúvida, interprete-se a norma da forma mais favorável a impugnante (art. 112 do CTN), tendo em vista as circunstâncias materiais do fato e a extensão dos seus efeitos.

### **Do Acórdão de Impugnação**

A tese de defesa foi acolhida em parte pela DRJ (e-fls. 1.825/1.837), primeira instância do contencioso tributário. Ao final, consignou-se:

Isso posto, e considerando tudo o mais que do processo consta, voto no sentido de que seja julgada procedente em parte a impugnação interposta pela Contribuinte, contestando o lançamento consubstanciado na Notificação n.º 04101/00022/2012 de fls. 03/08, para acatar uma área de produtos vegetais de 1.349,9 ha demonstrada no Laudo de Avaliação, às fls. 76/148, e corroborada com as demais provas acostadas, efetuando-se as demais alterações decorrentes, com redução do imposto suplementar apurado pela fiscalização, de R\$ 603.166,41 para R\$ 104.069,38, conforme demonstrado, a ser acrescido de multa proporcional de 75,0% e juros de mora na forma da legislação vigente, aproveitando o pagamento realizado por meio do DARF/cópias de fls. 1.200/1.201, para quitação de parte da dívida.

### **Do Recurso Voluntário**

No recurso voluntário, interposto em 02/02/2015 (e-fls. 1.845/1.856), o sujeito passivo, reiterando os termos da impugnação, postula seja mantida a decisão no que se refere à área de produtos vegetais.

Em acréscimo, seja reformada a decisão e o lançamento no tocante à aplicação dos valores constantes do Laudo de Avaliação referentes à área de interesse ecológico/preservação permanente (mata atlântica e mangue) e as benfeitorias (estradas).

Requereu, ainda, que, em caso de dúvida, se interprete a norma jurídica da forma mais favorável ao contribuinte (art. 112 do CTN).

Na peça recursal aborda os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF: a) Aplicação do laudo de avaliação; b) Não cabimento da multa de ofício de 75%; c) *In dubio pro* contribuinte.

Com o recurso voluntário foi juntado outro laudo técnico com ART (e-fls. 1.893/1.907) para atestar a cobertura florestal.

Consta nos autos Termo de Apensação deste feito ao Processo n.º 19647.000015/2013-23 (e-fl. 1.822), o qual contém documentos complementares a instrução do presente processo (mapas).

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

Por ocasião do julgamento, o recorrente apresentou memoriais reiterando os termos do recurso voluntário.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

## **Voto**

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

## **Admissibilidade**

O Recurso Voluntário não atende a todos os pressupostos de admissibilidade.

O recurso é tempestivo (E-CAC, consulta Comunicados/Intimações em 13/01/2015, e-fl. 1.842, protocolo recursal em 02/02/2015, e-fl. 1.845), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Todavia, existe fato extintivo do poder de recorrer relativo à preclusão consumativa que se operou quanto à matéria não apresentada na impugnação, não controvertida tempestivamente nos autos e constante como inovação no recurso voluntário, qual seja, a alegação de presença de área de interesse ecológico/preservação permanente (mata atlântica e mangue) e as benfeitorias (estradas).

É que na impugnação essas áreas não são questionadas. Não há uma só linha tratando delas e a DRJ não se pronunciou sobre tais áreas de interesse ambiental.

Ora, os arts. 14, 16 e 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972, dispõem que:

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).

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 litúgio 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 e a glosa da área de

pastagem, sendo certo que elas interferem, quando glosadas, no “grau de utilização”. Veja-se abaixo como é calculado o ITR:

Item	Discriminação
<b>Distribuição da Área do Imóvel</b>	
01	ÁREA TOTAL DO IMÓVEL (ha)
02	Área de Preservação Permanente (ha)
03	Área de Reserva Legal (ha)
04	Área de Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN) (ha)
05	Áreas de Interesse Ecológico (ha)
06	Área de Servidão Florestal (ha)
07	Área Coberta por Floresta Nativa (ha)
08	ÁREA TRIBUTÁVEL (= 01 - 02 - 03 - 04 - 05 - 06 - 07) (ha)
09	Área Ocupada com Benfeitorias Úteis e Necessárias Destinadas à Atividade Rural (ha)
10	ÁREA APROVEITÁVEL (= 08 - 09) (ha)
<b>Distribuição da Área Utilizada pela Atividade Rural</b>	
11	Área de Produtos Vegetais (ha)
12	Área em Descanso (ha)
13	Área com Reflorestamento (Essências Exóticas ou Nativas) (ha)
14	Área de Pastagens (ha)
15	Área de Exploração Extrativa (ha)
16	Área de Atividade Granjeira ou Aquícola (ha)
17	Área de Frustração de Safra ou Destruição de Pastagem por Calamidade Pública (ha)
18	Área utilizada pela atividade rural (= 10+ 11 + 12 + 13 + 14 + 15 + 16 +17) (ha)
19	Grau de Utilização (%) (18/10)*100
<b>Cálculo do Valor da Terra Nua</b>	
20	VALOR TOTAL DO IMÓVEL (R\$)
21	Valor das Benfeitorias (R\$)
22	Valor das Culturas, Pastagens Cultivadas e Melhoradas e Florestas Plantadas (R\$)
23	VALOR DA TERRA NUA (= 20 - 21 - 22) (R\$)
<b>Cálculo do Imposto – (R\$)</b>	
24	Valor da Terra Nua Tributável (08/01)*23 (R\$)
25	Alíquota – (%) (Aplicada de acordo com o Grau de Utilização, Art. 11, Lei 9.393)
26	Imposto Devido (24*25)/100 (R\$)

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

Aliás, na impugnação o recorrente assevera que (e-fl. 1.164):

No presente caso, a matéria controversa é basicamente a área de produtos vegetais e a área de pastagens. A Impugnante declarou em sua DITR determinados valores, que a fiscalização entendeu não terem sido comprovados. Daí, efetuou a glosa dos valores declarados pela Impugnante, alterando os valores declarados pela Impugnante para "0" (zero), e com tal procedimento acabou por obter a maior alíquota aplicável sobre a área declarada pela Impugnante.

E no pedido final postula (e-fl. 1.179):

No presente caso, a matéria controversa é basicamente a área de produtos vegetais e a área de pastagens. A Impugnante declarou em sua DITR determinados valores, que 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 “0” (zero), e com tal procedimento acabou por obter um alíquota aplicável sobre a área declarada pela Impugnante.

Por sua vez, no pedido do recurso voluntário requer (e-fls. 1.855/1.856):

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/preservação permanente (mata atlântica e mangue) e as benfeitorias (estradas), tendo em vista as razões acima.

Por conseguinte, se na impugnação o recorrente se insurge apenas quanto às glosas das áreas de produtos vegetais e de pastagem, então não se pode conhecer de controvérsias novas trazidas apenas no recurso voluntário (área de interesse ecológico/preservação permanente/mata atlântica/mangue e as benfeitorias/estradas), 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.

Ora, a glosa no lançamento de origem foi de áreas de produtos vegetais e de pastagens (e-fls. 4/6). Por sua vez, a DITR sequer declarou área de interesse ecológico ou floresta nativa (mata atlântica/mangue) e, quanto às áreas de benfeitorias/estradas e área de preservação permanente, o que foi declarado na DITR foi acatado pela fiscalização, não existindo glosa (e-fl. 7).

Ainda em complemento, tenho que afirmar que, em memoriais, o contribuinte requer que seja aplicada a decisão do Acórdão n.º 2201-003.450, além de uma outra, referente a caso no contexto do mesmo lançamento, tratando de outro exercício, no entanto entendo que aquela decisão não é vinculante ao presente julgamento, ademais, sinceramente, com o máximo respeito, após uma breve leitura não concordo com as conclusões que levaram ao conhecimento daquele caso. De toda sorte, por ser elucidativo, trago à colação o seguinte trecho da lavra do relator daqueles autos (Acórdão n.º 2201-003.450):

Quanto às áreas de pastagens, a Decisão de Primeira Instância entendeu por bem manter a glosa efetuada e o contribuinte não tratou do tema em seu Recurso Voluntário, restando, portanto, definitiva a autuação fiscal neste ponto.

Quanto à alteração das áreas ocupadas por produtos vegetais, na análise levada a termo pelo Colegiado de 1ª Instância, a área integral apontada no Laudo apresentado como sendo área ocupada por produtos vegetais (4.910,30 ha fl. 91) foi acatada, já que as inúmeras provas apresentadas se mostraram hábeis, e como de fato são, ao restabelecimento de tais áreas para fins de apuração do valor devido a título de ITR.

Refeitos os cálculos utilizando toda a área comprovada de Produtos Vegetais, fl. 2066, chegou-se um novo Grau de Utilização da propriedade, uma nova alíquota e um novo valor de tributo.

Ao impetrar seu Recurso Voluntário, o contribuinte inova a lide administrativa. E sob a discreta alegação de que também discutia na impugnação a alíquota e o grau de utilização da propriedade, introduziu novo tema, estranho não apenas em relação à impugnação ou ao lançamento, novo também em relação à DITR apresentada.

Agora, sustenta o contribuinte que o Laudo foi aceito, mas não em sua integralidade. Acredita que é forçoso refazermos o lançamento, agora com um adicional no valor declarado de Área de Preservação Permanente, o qual deveria passar dos 1.149,8 contidos na DITR para 3.245,60, atestada por documentos diversos.

Ora, a alíquota do ITR é uma resultante dos termos da Lei 9.393/96, que considera para este fim uma relação direta entre o tamanho do imóvel o seu grau de utilização.

É por esta razão que, embora com o resultado do lançamento um novo Grau de Utilização e uma nova alíquota possa se apresentar, jamais estes serão justificados pela Autoridade Fiscal na Descrição do Fatos, pois são alterações decorrentes de outras, estas sim objeto autuação fiscal e, se for o caso, de contencioso administrativo.

Assim, não há amparo legal para que, de forma isolada, possamos tratar a questão da alíquota aplicada. O que temos a discutir é o que foi objeto do lançamento e quanto a estes, não há qualquer discussão ainda em curso que não seja a decorrente do Recurso de Ofício formalizado pela DRJ, afinal o que o contribuinte conseguiu demonstrar por meio dos documentos juntados aos autos, foi TUDO acatado. O VTN, a área total do imóvel e a área ocupada por Produtos Vegetais.

Deste modo, não conheço da inovação recursal trazida no recurso voluntário, deixando de apreciar as referidas matérias novas, inclusive, para evitar supressão de instância, quais sejam: alegação de presença de área de interesse ecológico/preservação permanente (mata atlântica e mangue) e as benfeitorias (estradas).

Sendo assim, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer a temática relativa à presença de área de interesse ecológico/preservação permanente (mata atlântica e mangue) e as benfeitorias (estradas).

### **Mérito**

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Cabe inicialmente observar que o Auto de Infração decorre de procedimento de revisão interna de declaração de ITR (DITR). Observa-se, ainda, que a DITR foi transmitida pelo próprio contribuinte e que, após início do procedimento fiscal, afastada a espontaneidade não cabe mais a retificação. Apenas em caso excepcionalíssimo se tivesse alegado desde a impugnação eventual erro de fato poder-se-ia debater algum aspecto retificador do quanto declarado na forma veiculada na DITR. Portanto, o caso dos autos se delimita pela DITR e pelo lançamento.

No que se refere ao conteúdo declarado, pelo contribuinte, a fiscalização efetivou os ajustes por meio do lançamento de ofício, sendo que o contribuinte na impugnação apenas controverteu no que se refere à glosa da Área de Produtos Vegetais e de pastagem.

Aliás, o lançamento está limitado à glosa da “Área de Produtos Vegetais”, da “Área de Pastagem” e ao arbitramento do VTN, não se acolhendo o VTN declarado (e-fls. 4/6), mas o contribuinte não questiona o VTN arbitrado, além da retificação de ofício da área total do imóvel, também não questionada pela defesa.

O contribuinte declarou 1.440 hectares de Área de Produtos Vegetais, bem como declarou 20 hectares de área de pastagem. Por sua vez, a fiscalização nada aceitou. Após julgamento em primeira instância, a DRJ reconheceu 1.349,9 hectares de Área de Produtos Vegetais, ajustando parcialmente o lançamento. Manteve toda a glosa da área de pastagem. Por conseguinte, a glosa mantida é de 90,1 hectares de Área de Produtos Vegetais (= 1.440 declarado - 1.349,9 decorrente da lide) e a totalidade dos 20 hectares de área de pastagem.

No recurso voluntário, inclusive requerendo que, na dúvida, a interpretação seja mais favorável ao contribuinte, o recorrente diz que possui área de interesse ecológico/preservação permanente (mata atlântica e mangue) e as benfeitorias (estradas), mas elas ou não foram declaradas na DITR ou, quando declaradas, não foram objeto de glosa no lançamento de ofício (e-fl. 7, Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido – ITR).

De mais a mais, essas matérias não foram controvertidas na impugnação, não sendo apreciadas. Neste caso, a alegação de que mata atlântica é área de interesse ecológico e que está presente no laudo, também não é conhecida, aliás, na impugnação não se fala acerca de mata atlântica ou de cobertura florestal nativa, nem houve na DITR declaração de tal área, pelo que não houve glosa e não tinha lide sobre o tema.

Deste modo, salvo quanto à controvérsia das áreas de produtos vegetais e de pastagem, a “Área Utilizada pela Atividade Rural” e o “Grau de Utilização”, não sofrerão alterações. Aliás, a “Área Aproveitável” não mais se modifica por inexistir controvérsia remanescente, não peclusa, para as áreas que adentram em sua composição.

A controvérsia posta na impugnação é apenas da glosa da área de produtos vegetais e de pastagem, a qual pode interferir na “Área Utilizada pela Atividade Rural” e no “Grau de Utilização”, com influência da “Área Aproveitável”.

Dito isto, apenas para argumentar, veja-se, então, se há reparos na decisão de piso acerca da temática controvertida na impugnação quanto à área de produtos vegetais e de pastagem. Pois bem. Tem-se a declaração de 1.440 hectares de Área de Produtos Vegetais e 20 hectares de Área de Pastagem e, até o momento, foi reconhecido 1.349,9 hectares de Área de Produtos de Vegetais, no entanto o novo laudo (e-fls. 1.893/1.907) só aponta 1.349,8827 hectares como Área de Produtos Vegetais (cana-de-açúcar) e nenhum hectare de Área de Pastagem, pelo que não há reparos na decisão vergastada.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

#### **- Não cabimento da multa de ofício de 75%**

Observo que o recorrente requer que seja afastada aplicação da multa de 75% por confiscatória.

No que se refere à multa aplicada, tratando-se de lançamento de ofício, isto é, de exigência de crédito tributário constituído pela autoridade fiscal em trabalho de fiscalização, por não conformação da atividade do contribuinte à *mens legis*, não é aplicável a multa de 20% do art. 61, § 2.º, da Lei 9.430, pois ela trata de mero inadimplemento de tributo já constituído ou de antecipação já reconhecida e não recolhida a tempo e modo, situações que não prescindem da constituição ou da exigência impositiva efetivada de ofício pela Administração. Também, não se aplica a multa de 2% prevista no Código de Defesa do Consumidor, por ser legislação que rege outra área do direito, inaplicável na seara tributária.

Cuidando-se de lançamento de ofício, com agir da autoridade fiscal, deve-se aplicar as hipóteses do art. 44, da Lei n.º 9.430, sendo que, *in casu*, a Administração Tributária atestou a aplicação do inciso I do referido art. 44 do supracitado diploma legal, restando certa a fixação da multa em 75%, conforme preceito normativo.

Trata-se de aplicação da lei, sendo defeso a autoridade fiscal deixar de observar a legislação que lhe impõe dever deôntico de conduta obrigatória.

Ademais, o julgador administrativo está impedido de reduzi-la, com fulcro em tese constitucional de confisco, pois é vedado ao Colegiado declarar a inconstitucionalidade de norma legal (aquela que fixa a multa de ofício em 75% – Lei 9.430, art. 44, I), conforme Súmula CARF n.º 2: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*”

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

### **Conclusão quanto ao Recurso Voluntário**

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso. Neste sentido, em resumo, conheço parcialmente do recurso, deixando de conhecer a temática relativa à presença de área de interesse ecológico/preservação permanente (mata atlântica e mangue) e as benfeitorias (estradas) e, no mérito, quanto à parte conhecida, nego provimento ao recurso, mantendo íntegra a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

### **Dispositivo**

Ante o exposto, conheço em parte do recurso voluntário para, na parte conhecida, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros