Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10640.721981/2016-16

Processo nº	10640.721981/2016-16
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2401-011.043 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	09 de maio de 2023
Recorrente	D.F. AGROPECUARIA FARIA LEMOS - TOMBOS LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2012

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

É vedado ao contribuinte inovar na postulação recursal para incluir alegações que não foram suscitadas na Impugnação, tendo em vista a ocorrência de preclusão processual.

SUJEIÇÃO PASSIVA. ILEGITIMIDADE. ELEIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. IDENTIFICAÇÃO.

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

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente recurso voluntário, apenas em relação aos argumentos acerca da ilegitimidade passiva e nulidade do lançamento, para, na parte conhecida, negar-lhe provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 2401-011.042, de 09 de maio de 2023, prolatado no julgamento do processo 10640.722125/2016-88, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Rayd Santana Ferreira, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Notificação de Lançamento, por meio da qual o Contribuinte identificado no preâmbulo foi intimado a recolher crédito tributário referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), acrescido de multa lançada (75%) e juros de mora, tendo como objeto o imóvel denominado "Fazenda Reunidas" (**NIRF 4.046.397-4**), localizado no município de Faria Lemos-MG.

A descrição dos fatos e os enquadramentos legais das infrações, da multa de ofício e dos juros de mora constam nos autos.

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada improcedente/parcialmente procedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

Ciente da decisão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, inaugurando seu inconformismo em relação a diversos pontos não suscitados em sua impugnação, em suma:

- IMPOSITIVO CANCELAMENTO INTEGRAL DO LANÇAMENTO

- ILEGITIMIDADE PASSIVA DA RECORRENTE

- IMPOSITIVA MANUTENÇÃO DAS ÁREAS DE PASTAGEM NO CÔMPUTO DO ITR

- DO INDEVIDO VTN ATRIBUÍDO AO IMÓVEL TRIBUTADO

- DAS ÁREAS DE RESERVA LEGAL E DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE

- NULIDADE DO LANÇAMENTO OU NECESSÁRIA CONVERSÃO DO FEITO EM DILIGÊNCIA

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Original

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

> **Juízo de Admissibilidade.**
>
> O Recurso Voluntário é tempestivo. Sobre os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n° 70.235/72, é preciso pontuar o que segue.
>
> Conforme narrado, por meio da Notificação de Lançamento nº 06104/00023/2016, de fls. 02/06, do exercício de 2014, o Contribuinte identificado no preâmbulo foi intimado a recolher o crédito tributário no montante de **R$ 534.898,51**, referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), acrescido de multa lançada (75%) e juros de mora, tendo como objeto o imóvel denominado "Fazenda Reunidas" (**NIRF 4.046.397-4**), com área declarada de **687,6 ha**, localizado no município de Faria Lemos-MG.
>
> Procedendo a análise e verificação dos documentos recebidos e dos dados constantes na DITR/2014, a Autoridade Fiscal aumentou a área total do imóvel de **687,6 ha** para **2.908,1 ha**, glosou integralmente a área de pastagens (**648,0 ha**) e alterou o Valor da Terra Nua declarado de **R$ 83.745,00** (**R$ 121,79/ha** x 687,6 ha), que considerou subavaliado, arbitrando o valor de **R$ 3.127.748,79** (**R$ 1.075,53/ha** x 2.908,1 ha), com fundamento no SIPT/RFB, disso resultando redução do Grau de Utilização do Solo de 100,0% para 0,0%, aumento da alíquota de 0,15% para 8,60%, e apuração de imposto suplementar de **R$ 268.860,78**.
>
> Em sua impugnação (e-fls. 193 e ss), o interessado alegou, simplesmente, que o imóvel de NIRF **4.046.397-4** teria apenas **687,6 ha**, pois teriam sido criados outros NIRF's para abranger as áreas do imóvel localizadas em Municípios distintos, motivo pelo qual, requereu o desfazimento do lançamento. Não se insurgiu, pois, contra o Valor da Terra Nua por hectare arbitrado pelo Fisco e a glosa da área de pastagens e nem mesmo alegou a existência de áreas isentas e não declaradas.
>
> Em seu apelo recursal (e-fls. 249 e ss) o recorrente trouxe, por sua vez, em suma, os seguintes argumentos: (i) ilegitimidade passiva, tendo em vista que o imóvel estava arrendado ao Senhor José Geraldo Ferreira para exploração agropecuária desde 2005; (ii) efetiva existência da área de pastagem no imóvel objeto de lançamento; (iii) incorreção do VTN arbitrado pela fiscalização; (iv) existência inequívoca das áreas de reserva legal e de preservação permanente e que não constaram na declaração do ITR; (v) nulidade do lançamento e necessidade do conversão do julgamento em diligência, a fim de que seja feita a verificação da legitimidade passiva, das áreas de pastagem, de reserva legal e de preservação permanente e do real VTN do imóvel tributado.
>
> Pois bem.

Original

Para a solução do litígio tributário, deve o julgador delimitar, claramente, a controvérsia posta à sua apreciação, restringindo sua atuação apenas a um território contextualmente demarcado. Os limites são fixados, por um lado, pela pretensão do Fisco e, por outro lado, pela resistência do contribuinte, que culminam com a prolação de uma decisão de primeira instância, objeto de revisão na instância recursal.

Nesse contexto, a impugnação promove a estabilidade do processo entre as partes, de modo que a matéria ventilada em recurso deve guardar estrita harmonia com àquela abordada pelo recorrente em sua impugnação, não podendo a parte contrária ser surpreendida com novos argumentos em sede recursal, em razão da preclusão processual, por força dos arts. 16 e 17 do Decreto 70.235/1972:

> Art. 16. A impugnação mencionará:
>
> (...)
>
> IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.
>
> Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Percebo que, no caso dos autos, o recorrente, em sede de Recurso Voluntário, trouxe novos argumentos e que sequer foram ventilados em sua impugnação, tendo operado, *in casu*, a preclusão consumativa.

Em resumo, o Recurso Voluntário não dialoga com a decisão recorrida, limitando-se a apresentar novas razões, não trazidas na impugnação, para a improcedência das acusações fiscais, tudo isso em completa inobservância à estabilidade do processo entre as partes. Ademais, contraria frontalmente a tese inaugural de defesa, confessando, em seu Recurso, que o imóvel objeto do lançamento possui área total superior ao montante declarado, tendo consignado o seguinte:

> [...] 12. Conforme anexo laudo técnico (**doc.02**), elaborado por profissional devidamente cadastrado nos órgãos de controle, o imóvel autuado detém, na realidade, 2.899,8997 hectares, sendo composto por 664,0578ha de áreas de reserva legal, 280,9984ha de áreas de preservação permanente, sendo certo que a integralidade da área remanescente é destinada ao desenvolvimento de atividades de pastagens e culturas agropecuárias:

Dessa forma, não devem ser conhecidas às razões/alegações que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72. A propósito, o instituto da preclusão existe para evitar a deslealdade processual, e tendo em vista que as questões trazidas no Recurso Voluntário não foram debatidas em primeira instância, fica prejudicada, consequentemente, a dialética no debate da controvérsia instaurada.

Ademais, não há que se invocar o princípio da verdade material para transpor mandamentos expressamente previstos no Decreto n° 70.235/72,

Original

em nítido desrespeito à legislação de regência do Processo Administrativo Fiscal, mormente considerando que, no caso, o litígio em relação às matérias arguidas pelo recorrente sequer foi instaurado.

Entendo, pois, que não há como conhecer do recurso quando a recorrente baseia seu pleito em teses não aventadas em sede de impugnação, por ter operado a preclusão consumativa. A esse respeito, entendo que merece apenas o conhecimento dos argumentos trazidos pelo recorrente acerca da ilegitimidade passiva e nulidade do lançamento.

Explica-se.

Em relação à ilegitimidade, trata-se de matéria de ordem pública.

Já em relação à nulidade do lançamento, entendo que se relaciona, indiretamente, com a matéria arguida em sua impugnação.

Dessa forma, esclareço que a presente análise recursal se limitará às seguintes matérias, a merecerem conhecimento nesta instância recursal: (a) ilegitimidade passiva e (b) nulidade do lançamento.

Do Direito.

Ilegitimidade passiva.

Inicialmente, o sujeito passivo alega, em seu recurso, sua ilegitimidade passiva, sob o argumento no sentido de que o imóvel estaria arrendado ao Senhor José Geraldo Ferreira para exploração agropecuária desde 2005.

Pois bem. Na forma do art. 1° da Lei n° 9.393/96, vê-se que o sujeito passivo do ITR é o proprietário, aquele que tem o domínio útil ou a posse do imóvel rural, *in verbis*:

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

Proprietário da coisa imóvel é aquele que tem a faculdade de usar, goza, dispor e perseguir a coisa e que detém um título translativo de propriedade registrado na matrícula do bem no Cartório de Registro de Imóveis respectivo (arts. 1228 e 1.245 do Código Civil).

Já o domínio útil está vinculado ao instituto da enfiteuse, este que é um contrato perpétuo (se for por tempo limitado, será considerado arrendamento), sendo o mais amplo instituto de domínio e fruição da coisa, excetuando a própria propriedade, ficando o enfiteuta com o domínio útil, pagando ao senhorio direto um foro anual.

Por fim, o posseiro é aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade (art. 1.196 do Código Civil). Na prática, o posseiro é aquele que detém a coisa de modo público, com aparência de proprietário, porém não tendo o justo título translativo da propriedade.

Com os esclarecimentos acima, deve-se observar que o arrendatário jamais pode ser considerado como proprietário, posseiro ou enfiteuta do

Original

bem imóvel detido, já que sequer o arrendamento é um direito real (art. 1.225 do Código Civil), sendo apenas de natureza obrigacional. O arrendamento defere ao beneficiário a mera detenção da coisa (ou uma posse limitada, precária), jamais a posse plena.

Não por outra razão, o art. 4º, § 4°, da IN SRF 256/2002 exclui expressamente o arrendatário do polo passivo dos lançamentos do ITR, *in verbis*:

> Art. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.
>
> § 1º É titular do domínio útil aquele que adquiriu o imóvel rural por enfiteuse ou aforamento.
>
> § 2º É possuidor a qualquer título aquele que tem a posse do imóvel rural, seja por direito real de fruição sobre coisa alheia, no caso do usufrutuário, seja por ocupação, autorizada ou não pelo Poder Público.
>
> § 3º Na hipótese de desapropriação do imóvel rural por pessoa jurídica de direito privado delegatária ou concessionária de serviço público, é contribuinte:
>
> I - o expropriado, em relação aos fatos geradores ocorridos até a data da perda da posse ou da propriedade, observado o disposto no art. 5º;
>
> II - o expropriante, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da imissão prévia ou provisória na posse ou da transferência ou incorporação do imóvel rural ao seu patrimônio.
>
> **§ 4º Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, não se considera contribuinte do ITR o arrendatário, comodatário ou parceiro de imóvel rural explorado por contrato de arrendamento, comodato ou parceria.**
>
> **(grifo nosso)**

Cabe pontuar, pois, que a relação jurídica estabelecida pelos contratos de arrendamento, de comodato ou de parceria é de natureza obrigacional. Em decorrência desses contratos há a entrega do imóvel sem a intenção de transferir a posse plena; é cedido, temporariamente, apenas o exercício parcial do uso e da fruição (posse limitada).

O sujeito passivo do ITR é somente aquele que tem a posse plena, sem subordinação - posse com *animus domini*, que possa gozar e dispor da coisa com plena liberdade, dentro dos limites legais.

Os titulares do direito sobre a propriedade imóvel, portanto, obrigados na relação jurídica tributária em questão, são os que têm o exercício pleno da propriedade.

É por assim dizer: o titular do direito real de propriedade, o co-proprietário ou condômino (mesmo em situação especial), o fiduciário com propriedade, o enfiteuta, o usufrutuário, o compromissário-comprador imitido na posse, o usuário que demonstre ou tenha intuito de posse duradoura, o titular do direito real de habitação, o possuidor com ânimo de propriedade com domínio.

Com efeito, por não terem a posse plena, vale dizer, a posse com *animus domini*, o arrendatário, o comodatário e o parceiro não são contribuintes do ITR, caindo por terra a alegação do sujeito passivo.

Original

Dessa forma, entendo que agiu coma acerto a autoridade lançadora, eis que o recorrente figura como proprietário do imóvel em questão, não cabendo transferir a responsabilidade pelo adimplemento do ITR ao arrendatário, estranho à relação jurídico-tributária.

Sendo assim, afasto as alegações do sujeito passivo acerca de sua ilegitimidade passiva.

Nulidade do lançamento.

Prosseguindo nas alegações recursais, o sujeito passivo pleiteia o reconhecimento da nulidade do lançamento, bem como, subsidiariamente, a necessidade de conversão do julgamento em diligência, a fim de que seja feita a verificação da legitimidade passiva, das áreas de pastagem, de reserva legal e de preservação permanente e do real VTN do imóvel tributado.

Pois bem.

É certo que a constituição do crédito tributário, por meio do lançamento de ofício, como atividade administrativa vinculada, exige do Fisco a observância da legislação de regência, a fim de constatar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art. 142 do CTN). A não observância da legislação que rege o lançamento fiscal ou a falta de seus requisitos, tem como consequência a nulidade do ato administrativo, sob pena de perpetuar indevidamente cerceamento do direito de defesa.

Contudo, ao contrário do que arguido pelo recorrente, não procede a alegação recursal de que não existiriam provas, mas apenas suposições, no que diz respeito à ocorrência dos fatos geradores apurados.

Vislumbro que o ato administrativo de lançamento foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carrearam à conclusão contida na acusação fiscal, à luz da legislação tributária compatível com as razões apresentadas no lançamento. O convencimento fiscal está claro, aplicando a legislação que entendeu pertinente ao presente caso, procedeu a apuração do tributo devido com a demonstração constante no Auto de Infração.

A meu ver, o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, tudo conforme a legislação.

Entendo, portanto, que não há nenhum vício que macula o presente lançamento tributário, não tendo sido constatada violação ao devido

Original

processo legal e à ampla defesa, havendo a devida descrição dos fatos e dos dispositivos infringidos e da multa aplicada. Portanto, entendo que não se encontram motivos para se determinar a nulidade do lançamento, por terem sido cumpridos os requisitos legais estabelecidos no artigo 11 do Decreto n° 70.235/72, notadamente considerando que o contribuinte teve oportunidade de se manifestar durante todo o curso do processo administrativo.

Nesse sentido, tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 e 11 do Decreto n° 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Assim, uma vez verificado a ocorrência do fato gerador, o Auditor Fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados e efetuar o lançamento tributário.

Necessário pontuar, ainda, que incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, não sendo o caso de decretar a nulidade do auto de infração, eis que preenchidos os requisitos do art. 142 do CTN.

E, no caso dos autos, em relação à área total do imóvel, conforme bem pontuado pela decisão recorrida, considerando que o próprio contribuinte juntou aos autos as diversas matrículas que compõem um mesmo imóvel, conforme definição estabelecida na legislação aplicável (Lei nº 9.393/1996 prevê, em seu art. 1o, §3º), cumpre manter o incremento da área total realizado pelo Fisco.

Ademais, não há como transferir para a fiscalização o ônus de comprovar as áreas isentas que o contribuinte alega possuir em seu próprio imóvel, invocando, para tanto, o princípio da verdade material.

Isso porque, o princípio da verdade material, que rege o Processo Administrativo Fiscal, não afasta a necessidade de prova das alegações de defesa contrárias ao lançamento fiscal. Comprovado que o procedimento fiscal levado a efeito atende às normas regulamentares, não há que se falar em falta de atendimento à verdade material.

Neste aspecto, verifica-se, antes de tudo, a intenção do sujeito passivo de se reverter o ônus da prova em nítido desrespeito à legislação de regência. Pois, para comprovar os dados declarados o Fisco procedeu à intimação para apresentação de laudos e demais documentos cuja guarda é de responsabilidade do contribuinte, que além de não haver atendido à intimação, busca modificar outros dados de sua declaração, que nem foi

Original

objeto de fiscalização, e pede para que o Fisco produza prova para demonstrar a existência de áreas isentas em sua propriedade, comprovação esta que deveria ser apresentada com sua impugnação.

Nunca é demais destacar que compete ao sujeito passivo o ônus de comprovar a isenção das áreas declaradas. Nesse sentido, não cabe ao Fisco, neste caso, obter a prova da existência da área declarada, mas, sim, ao recorrente apresentar os documentos comprobatórios solicitados pela fiscalização.

Dessa forma, também entendo que não há como acatar o pleito do recorrente acerca da conversão do julgamento em diligência ou produção de prova pericial.

Os elementos de prova a favor do recorrente, no caso em análise, poderiam ter sido por ele produzidos, apresentados à fiscalização no curso do procedimento fiscal, ou, então, tempestivamente na fase impugnatória, com a juntada de todos os documentos e o que mais quisesse para sustentar seus argumentos, não podendo o pedido de perícia ser utilizado como forma de postergar a produção probatória, dispensando-a de comprovar suas alegações e nem mesmo para superar preclusão processual, em nítido desrespeito à legislação de regência do Processo Administrativo Fiscal.

Dessa forma, entendo que não assiste razão ao sujeito passivo.

Ante o exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Voluntário, apenas em relação aos argumentos acerca da ilegitimidade passiva e nulidade do lançamento, para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Original

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer parcialmente recurso voluntário, apenas em relação aos argumentos acerca da ilegitimidade passiva e nulidade do lançamento, para, na parte conhecida, negar-lhe provimento

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente Redatora

Original