



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13984.721620/2013-24
ACÓRDÃO	2402-013.443 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de fevereiro de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	CONSELHEIRO DENNY MEDEIROS DA SILVEIRA
INTERESSADO	OLIMPIO ARAÚJO BORGES E FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. EXERCÍCIO AUTUADO. ERRO MATERIAL. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. EFEITOS INFRINGENTES.

Constatada contradição entre o decidido e o pressuposto fático que embasou a conclusão do julgado, consistente na identificação equivocada do exercício autuado, impõe-se o acolhimento dos Embargos de Declaração. Verificado que o lançamento se refere a exercício diverso daquele inicialmente considerado, afasta-se a prejudicial de decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário. Cabível, na espécie, a atribuição de efeitos infringentes aos aclaratórios, como consequência necessária da correção do vício apontado.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE. NOTIFICAÇÃO POR EDITAL. FASE DE FISCALIZAÇÃO. PREVISÃO LEGAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. SÚMULA CARF Nº 162.

A notificação por edital realizada na fase de fiscalização encontra amparo no Decreto nº 70.235/72 e, por si só, não acarreta nulidade do lançamento. Inexistente prejuízo ao direito de defesa, uma vez que o contraditório e a ampla defesa se instauram com a apresentação da impugnação, nos termos da Súmula CARF nº 162.

RETIFICAÇÃO DA ÁREA TOTAL DO IMÓVEL RURAL. ERRO DE FATO. POSSIBILIDADE. DITR. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

No caso de erro de fato no preenchimento de declaração, o contribuinte, nos termos do art. 333 do CPC, deve juntar aos autos elementos probatórios hábeis à comprovação do direito alegado. Não apresentada documentação comprobatória inviabiliza a análise do direito vindicado.

ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE – APP. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL – ADA. PRESCINDIBILIDADE. COMPROVAÇÃO POR OUTROS MEIOS. LAUDO TÉCNICO. CONTEMPORANEIDADE. DESNECESSIDADE.

O Ato Declaratório Ambiental – ADA possui natureza meramente declaratória e não constitui requisito essencial para o reconhecimento da Área de Preservação Permanente para fins de apuração do ITR. A caracterização da APP, por decorrer de imposição legal objetiva, pode ser comprovada por outros meios de prova idôneos. Admitida a utilização de laudo técnico como elemento comprobatório, ainda que não contemporâneo ao exercício atuado, quando apto a evidenciar situação fática permanente definida em lei.

ÁREA COBERTA COM FLORESTA NATIVA. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL – ADA. PRESCINDIBILIDADE. ÔNUS DA PROVA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO POR OUTROS MEIOS IDÔNEOS. GLOSA MANTIDA.

O Ato Declaratório Ambiental – ADA possui natureza meramente declaratória e não constitui requisito indispensável para o reconhecimento da Área Coberta com Floresta Nativa para fins de apuração do ITR. Todavia, tratando-se de situação fática passível de alteração no tempo, incumbe ao contribuinte comprovar, por meio de provas técnicas idôneas e legalmente admitidas, a efetiva existência da vegetação nativa no exercício atuado. Não comprovada a área por outros meios hábeis, mantém-se a glosa efetuada pela autoridade fiscal.

ENFEITORIAS. ÁREA DE PASTAGEM. GADO. ÔNUS DA PROVA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. LOTAÇÃO ANIMAL. MANUTENÇÃO DA GLOSA.

A exclusão de benfeitorias e a ampliação da área de pastagem para fins de apuração do ITR dependem de comprovação por meio de elementos probatórios idôneos e legalmente admitidos. Inexistindo provas suficientes quanto à efetiva existência de benfeitorias no exercício atuado, bem como quanto à lotação animal capaz de demonstrar ocupação de área superior à reconhecida pela autoridade fiscal, impõe-se a manutenção da glosa correspondente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração opostos, com efeitos infringentes, integrando-os à decisão recorrida,

para, saneando a inexatidão material neles apontada, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento suscitada no recurso voluntário interposto e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento para cancelar a glosa referente à Área de Preservação Permanente – APP.

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wilderon Botto (Substituto Integral), Alexandre Correa Lisboa, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (Presidente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Suez Roberto Colabardini Filho.

RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo Conselheiro Relator da Resolução nº 2402-000.867, a qual, em observância à sistemática de recursos repetitivos, aplicou o entendimento firmado na Resolução nº 2402-000.865, determinando a realização de diligência para que a Unidade de Origem informasse se, no exercício autuado, teria havido recolhimento de ITR, para fins de apuração de eventual decadência do direito do Fisco em constituir o crédito tributário.

Isso porque, nos termos da Resolução paradigma, considerando-se que o exercício autuado seria o de 2008 e que a intimação do lançamento fiscal teria ocorrido apenas em 2013, entendeu-se, em tese, pelo transcurso de mais de cinco anos contados do fato gerador (1º de janeiro de 2008), o que poderia ensejar a decadência do direito de lançar. Todavia, para fins de aplicação do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, reputou-se necessária a confirmação acerca da ocorrência de eventual recolhimento do tributo, hipótese em que seria exigível apenas a diferença apurada.

Não obstante, sustenta o Embargante que, ao proceder à formalização da Resolução nº 2402-000.867, verificou que o exercício objeto da exigência seria 2010, circunstância

que afastaria a ocorrência de decadência, independentemente do dispositivo do Código Tributário Nacional em que a hipótese tivesse inserida.

Assim, identificando contradição entre o decidido e o fato que teria embasado a referida decisão, opôs o Conselheiro Relator os presentes Embargos de Declaração.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano**, Relatora

Os presentes Embargos de Declaração são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, deles, pois, conheço, passando à sua análise.

Os Embargos de Declaração constituem meio processual de integração da decisão, cabíveis nas hipóteses restritas de obscuridade, contradição, omissão ou erro material, não se prestando à rediscussão do mérito já apreciado.

Nos termos do art. 1.022, do Código de Processo Civil, aplicável de forma supletiva ao processo administrativo fiscal, os aclaratórios têm por finalidade exclusiva o aperfeiçoamento do julgado.

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, o art. 116 prevê expressamente o cabimento dos Embargos de Declaração quando verificada *“obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma”*, garantindo sua oposição, inclusive, por Conselheiro do Colegiado, tal como procedido no presente caso.

Conforme identificado pelo Conselheiro Relator da Resolução embargada, entendo que a questão é de contradição entre o decidido e o fato que teria embasado o pleito de diligência.

De fato, constatando-se que o lançamento fiscal é relativo ao exercício de 2010 e que a intimação ocorreu ao longo de 2013, mesmo que se apure eventual pagamento parcial do ITR – hipótese em que se cogitaria a aplicação do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – não teria transcorrido o prazo de 5 anos para constituição do crédito tributário. Nessa hipótese, o prazo para lançamento somente se exauriria em 1º de janeiro de 2015, afastando-se, portanto, a ocorrência de decadência.

Por fim, embora os Embargos de Declaração tenham, em regra, natureza integrativa, verifica-se que o saneamento do vício apontado – consistente na contradição – conduz, de forma necessária, à alteração da conclusão anteriormente adotada.

Nessa hipótese, admite-se, excepcionalmente, a atribuição de efeitos infringentes aos aclaratórios, como consequência lógica e inevitável da correção da contradição apontada.

Diante do exposto, acolho os presentes Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para, sanando a contradição apontada, afastar a hipótese de decadência do direito do Fisco em constituir o crédito em discussão, restando prejudicada a diligência anteriormente determinada.

Assim, passo à análise das razões de fato e de direito apresentadas em sede de Recurso Voluntário.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Trata-se de lançamento fiscal que constituiu crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), referente ao exercício de 2010, concernente ao imóvel rural denominado “Fazenda Boa Vista”.

A autuação decorreu (i) da glosa da área de produtos vegetais; (ii) da glosa da área de pastagem; (iii) da glosa da área com reflorestamento; (vi) da glosa da área ocupada com atividade granjeira e aquícola; bem como (iv) do arbitramento do Valor da Terra Nua – VTN do imóvel rural em exame, em razão da não comprovação, por meio de Laudo de Avaliação do imóvel, elaborado em conformidade com a NBR 14.653-3 da ABNT, do valor declarado na DITR/2010.

Devidamente intimado, apresentou o Recorrente Impugnação alegando (i) **preliminarmente**: nulidade do lançamento fiscal, em razão de suposto vício de intimação durante procedimento fiscal; (ii) **no mérito**: o equívoco em sua DITR, em que constou equivocadamente as áreas ocupadas com produtos vegetais, com atividade granjeira e aquícola e com de pastagem, motivo pelo qual correta estariam as respectivas glosas.

No entanto, apresentou laudo técnico, em que além de dispor sobre a área de pastagem, atestou que o imóvel em exame seria composto também de demais áreas (i) Área de Preservação Permanente – APP, (ii) Área Coberta por Floresta Nativa, (iii) Área Ocupada com Benfeitoria, que deveriam ser consideradas para fins de cálculo do tributo devido no exercício.

Por fim, informou que concordava com o arbitramento do VTN pela d. Fiscalização, eis que o valor constante em sua DITR estaria defasado. Inclusive, procedeu ao recolhimento do ITR considerando o novo valor e, também, as glosas reconhecidas, o que foi acatado pela Administração Fazendária, que procedeu a retificação do lançamento fiscal.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ, foi proferido o Acórdão nº 03-069.159 que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada, para o fim de restabelecer a área de pastagem glosada em 264,0ha.

A preliminar de nulidade e o pleito de consideração do laudo técnico apresentado, para o fim de consideração de áreas constantes no imóvel “Fazenda Boa Vista” – que, por erro de fato, não constaram na DITR/2010 – não foram acolhidos.

Inconformado, interpôs o Recorrente o Recurso Voluntário, reiterando as razões apresentadas em Impugnação, que passo analisá-las.

Preliminar de Nulidade

Inicialmente, entendo que irretocável o Acórdão recorrido no tocante ao não acolhimento da preliminar de nulidade do lançamento fiscal.

Não obstante a intimação por edital ter sido procedida com embasamento nos normativos que embasam o Processo Administrativo Fiscal (art. 23, do Decreto nº 70.235/72), a sua realização por edital ocorreu após as intimações via postal serem improfícuas.

No mais, é importante consignar que este Conselho já sumulou o entendimento de que *“o direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento”* (Súmula CARF nº 162), sendo certo que no caso vertente, nenhum prejuízo foi causado ao Recorrente, eis que cientificado do lançamento fiscal, apresentou tempestivamente sua Impugnação discorrendo sobre as razões de fato e de direito pelo qual entende deveria ser cancelada a respectiva exigência tributária. Ainda teve a oportunidade de apresentar laudo técnico para embasar suas pretensões.

Assim, mantenho a decisão proferida pelo Acórdão recorrido, não acolhendo a preliminar de nulidade do lançamento fiscal por vício de intimação na fase de fiscalização.

Quanto ao demais vício apontado – não análise do laudo técnico apresentado – entendo que tal pleito se confunde com o mérito, que passo agora a analisar.

Da Revisão das Áreas que compõem o imóvel rural “Fazenda Boa Vista”

Pois bem, tendo sido demonstrado erro de fato, deve-se proceder a sua análise, com vistas, se for o caso, à revisão da área total do imóvel rural ou de sua composição, conforme já manifestado inclusive por esta Turma. Senão, vejamos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2008

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL. ITR. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. REVISÃO DE OFÍCIO DA ÁREA TOTAL. VERDADE MATERIAL.

A apresentação da documentação comprobatória necessária para fundamentar a Declaração de ITR enseja revisão de ofício da área total do imóvel informada quando comprovada a hipótese de erro de fato. Documentos hábeis trazidos aos autos, nos termos da legislação pertinente, mesmo em fase recursal, adequa a exigência tributária à realidade fática do imóvel. (...)

(Acórdão nº 2202-005.370)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. BUSCA DA VERDADE MATERIAL.

No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador e se a obrigação teve seu nascimento e regular constituição. Nesse contexto, devem ser superados os erros de procedimentos dos contribuintes ou da fiscalização que não impliquem em prejuízo às partes e, por consequência, ao processo.

DITR. ERRO DE PREENCHIMENTO. FATO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

No caso de erro de fato no preenchimento de declaração, o contribuinte, nos termos do art. 333 do CPC, deve juntar aos autos elementos probatórios hábeis à comprovação do direito alegado. Não apresentada documentação comprobatória ou apresentada de forma insatisfatória, inviabiliza a análise do direito vindicado.

ITR. VALOR DA TERRA NUA (VTN). ARBITRAMENTO. SISTEMA DE PREÇOS DE TERRAS (SIPT). VALOR MÉDIO DAS DITR. INEXISTÊNCIA DE APTIDÃO AGRÍCOLA. IMPOSSIBILIDADE.

Afasta-se o arbitramento com base no SIPT, quando o VTN apurado decorre do valor médio das DITR do respectivo município, sem considerar a aptidão agrícola do imóvel.”

(Acórdão nº 2402-011.430)

Embora o Acórdão recorrido tenha externado o entendimento de perda de espontaneidade para a retificação da DITR, ao final mencionou que deveria ter o Recorrente juntado demais documentos para fundamentar seu pleito, atrelado tal discurso à ausência do Ato Declaratório Ambiental – ADA relativo ao ano de 2010, para garantir o reconhecimento das áreas de interesse ecológico – notadamente, a Área de Preservação Permanente – APP e (ii) Área Coberta por Floresta Nativa.

Em que se pese a fundamentação do Acórdão recorrido para o fim de não acolher e erro de fato no tocante a tais áreas, entendo que deve ser afastada, por conflitar com a orientação pacífica do Superior Tribunal de Justiça¹ - já reconhecida, inclusive, pela própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, conforme Parecer PGF/CRJ nº 1329/2016 –, segundo a qual o ADA não constitui requisito essencial para o reconhecimento de áreas de interesse ecológico, a fim de viabilizar a isenção do ITR sobre tais áreas.

Não obstante a prescindibilidade do ADA, a consideração das referidas áreas para fins de apuração do tributo devido, depende da análise de outros requisitos.

¹ AgRg nº 1.429.841, REsp 1668718 dentre inúmeros outros.

No que tange à Área de Preservação Permanente – APP, uma vez que a restrição ao uso dessas áreas decorre diretamente da lei, inexistente a necessidade de registro perante órgão específico para lhe conferir publicidade. Incumbia à Recorrente, portanto, comprovar a existência da referida área por todos os meios legalmente admitidos, bem como moralmente legítimos.

No caso, a APP restou comprovada pelo laudo técnico que faz menção à existência da área na dimensão de 137,8ha. Embora referido laudo tenha sido produzido em 2014, tal circunstância, embora relevante para outras espécies de áreas de interesse ecológico, não se mostra determinante quando se trata, especificamente, da Área de Preservação Permanente – APP.

Isso porque a caracterização da APP decorre diretamente de imposição legal, assentada em critérios objetivos, tais como a localização do imóvel às margens de cursos d'água e demais situações legalmente previstas, de modo que a existência da restrição ao uso independe do exercício a que se refere o laudo técnico. Trata-se, portanto, de condição fática permanente, que subsiste no tempo, razão pela qual a circunstância de o laudo reportar-se a exercício posterior não afasta, por si só, sua aptidão para evidenciar a existência da APP também no exercício de 2010.

Dessa forma, em razão da natureza jurídica da APP, cuja caracterização decorre diretamente da lei e prescinde de comprovação vinculada a exercício específico, tem-se que a área de Área de Preservação Permanente restou devidamente comprovada nos autos.

No que se refere à Área Coberta com Floresta Nativa, a sua comprovação demanda a análise de elementos técnicos aptos a evidenciar a efetiva existência de vegetação nativa no exercício objeto do lançamento, por se tratar de situação fática passível de alteração no tempo.

Com efeito, embora áreas cobertas por Floresta Nativa não se constituam ou se modifiquem de forma abrupta de um exercício para outro, a constatação de sua existência em período imediatamente posterior ao exercício autuado somente pode ser considerada como elemento indiciário quando acompanhada de outros meios de prova contemporâneos ou complementares.

No caso dos autos, observa-se que a vistoria realizada pelo engenheiro agrônomo ocorreu apenas em 2014, ou seja, aproximadamente cinco anos após o fato gerador. Não há nos autos outros elementos probatórios aptos a corroborar a existência da Área Coberta com Floresta Nativa no exercício de 2010, razão pela qual não é possível acolher o pleito formulado pelo Recorrente quanto a esse ponto.

Além das áreas de interesse ecológico, o referido laudo técnico também aponta a existência de área ocupada por **benfeitorias**. Todavia, pelo mesmo fundamento acima exposto — notadamente a ausência de contemporaneidade do laudo em relação ao exercício autuado —, não há como acolher o referido pleito, por inexistirem elementos adicionais que permitam comprovar a efetiva existência e extensão das benfeitorias no ano de 2010.

Por fim, verifica-se que o Acórdão recorrido acolheu, em grande parte, a área de pastagem pleiteada pelo Recorrente. Não obstante a apresentação de laudo técnico indicando área de pastagem diversa – cuja vistoria, reitere-se, ocorreu em 2014 – a apuração realizada para fins de reversão parcial da glosa promovida pela d. Fiscalização fundamentou-se nos Relatórios de Movimentação de Animais referentes ao exercício de 2010, os quais registram a existência de 132 bovinos no período.

Considerando a lotação mínima por zona de pecuária aplicável à região (0,50 cabeça/hectare), concluiu-se pela ocupação de **264,0 hectares**. Não tendo sido apresentados, em sede de Recurso Voluntário, outros documentos aptos a demonstrar número superior de animais no período e, por conseguinte, maior área efetivamente ocupada, não há como acolher o pleito do Recorrente no sentido de ampliar tal área.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, acolho os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para, sanada a contradição apontada, afastar a prejudicial de decadência do direito do Fisco em constituir o crédito tributário, restando prejudicada a diligência anteriormente determinada.

Superada a questão prejudicial, passo ao julgamento do Recurso Voluntário, ao qual rejeito a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, dou-lhe parcial provimento, para reconhecer a Área de Preservação Permanente – APP, mantendo-se, no mais, a decisão recorrida.

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano