



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



**Processo nº** 10840.722665/2011-09  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-009.443 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 24 de março de 2021  
**Recorrente** CANAMOR AGRO INDUSTRIAL E MERCANTIL S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, em face da ausência de similitude fática entre os julgados em confronto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que conheceram do recurso.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Rizzo, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

## **Relatório**

O presente processo trata de exigência de Imposto Territorial Rural (ITR) do exercício de 2008, acrescido de multa de ofício e juros de mora, relativo ao imóvel denominado "Fazenda Amália III" (NIRF 3.854.585-3), localizado no Município de São Simão/SP, tendo em vista glosa da Área de Produtos Vegetais (APV) declarada, por falta de comprovação.

Em sessão plenária de 12/08/2014, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2101-002.527 (e-fls. 225 a 234), assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural ITR

Exercício: 2008

ITR. ÁREAS OCUPADAS COM PRODUTOS VEGETAIS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Não comprovada a área declarada como de produção vegetal, é lícita a sua glosa pelo Fisco e a conseqüente exigência de eventual diferença de imposto.

PERÍCIA E DILIGÊNCIA DESNECESSIDADE.

O pedido de diligências e/ou perícias podem ser indeferidos pelo órgão julgador quando desnecessários para a solução da lide.

No caso, os documentos necessários para fazer prova em favor do contribuinte não são supridos mediante a realização de diligências/perícias, mormente quando o próprio contribuinte tem oportunidade de produzi-los e não toma qualquer procedimento.

Recurso Voluntário Negado.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Cientificada do acórdão em 19/01/2015 (AR - Aviso de Recebimento de e-fls. 240), a Contribuinte interpôs, em 02/02/2015 (Termo de Solicitação de Juntada de e-fls. 241), o Recurso Especial de e-fls. 242 a 265, com fundamento nos artigos 64, inciso II, e 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, vigente à época, suscitando as seguintes matérias:

- contrato de arrendamento como instrumento de prova da existência de Área de Produtos Vegetais (APV); e
- necessidade de realização de diligência por parte do Fisco, em face da inversão do ônus da prova.

Embora ao Recurso Especial tenha sido dado seguimento, conforme despacho de 10/03/2016 (e-fls. 271 a 274), somente foi analisada a admissibilidade da primeira matéria.

Em seu apelo, relativamente à matéria a qual foi dado seguimento, a Contribuinte apresentou as seguintes alegações:

- as informações prestadas na DITR, relativamente a Área de Produtos Vegetais, foram baseadas no contrato de arrendamento da propriedade rural, motivo pelo qual a Contribuinte não forneceu à fiscalização as notas fiscais do produtor, as notas fiscais de insumos, o certificado de depósito em caso de armazenagem e os contratos ou cédulas de crédito rural;
- os documentos mencionados estão na posse do arrendatário do imóvel e envolvem aspectos financeiros, operacionais e fiscais sigilosos que desobrigam o arrendatário de fornecê-los espontaneamente à Contribuinte, portanto o arrendatário deveria ser intimado a apresentar os documentos protegidos por sigilo (comercial, financeiro e fiscal);

- em suma, o contrato de arrendamento, devidamente registrado no Cartório de Títulos e Documentos, faz prova da Área de Produtos Vegetais declarada na DITR, até que a Fiscalização prove o contrário, por isso se afirma que o lançamento viola o artigo 149, inciso III, do Código Tributário Nacional;

- vale repisar que a Contribuinte somente teria a posse e a disponibilidade dos documentos relacionados à produção, depósito e a venda da cana-de-açúcar na hipótese do contrato ter sido firmado sob a modalidade de parceria agrícola;

- de fato, na parceria agrícola, diversamente do arrendamento rural, "o parceiro-outorgante poderá sempre cobrar do parceiro-outorgado, pelo seu preço de custo, o valor dos fertilizantes e inseticidas fornecidos no percentual que corresponder à participação desse, em qualquer das modalidades previstas nas alíneas deste artigo", conforme dispõe o artigo 35, § 1º, do Decreto nº 59.566, de 1966, que regulamenta o Estatuto da Terra;

- o contrato de arrendamento, por seu turno, difere da parceria agrícola porque os riscos e os custos da produção são do arrendatário, e assim a obrigação deste para com a Contribuinte consiste em pagar o arrendamento de acordo com aquilo que foi estipulado no contrato e que, para esse fim, não se faz necessária a apresentação de outros documentos;

- portanto, se a Contribuinte declara a Área de Produtos Vegetais com base nas áreas que constam do contrato de arrendamento, e se este se refere à totalidade das áreas das propriedades rurais, é forçoso convir que eventual discordância ou glosa quanto aos números fornecidos na DITR deve ser comprovada pelo Fisco, por meio de seus órgãos de fiscalização;

- por isso, ao contrário do entendimento da decisão recorrida, o contrato de arrendamento é o documento que se presta a comprovar cabalmente a Área de Produção Vegetal, porque, além de estabelecer direitos e obrigações, constitui uma declaração da área explorada na produção de cana-de-açúcar.

Ao final, a Contribuinte pede seja conhecido e provido o recurso, reformando-se a decisão recorrida ou, alternativamente, requer a conversão do julgamento em diligência.

O processo foi encaminhado à PGFN em 28/03/2016 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 275) e, em 07/04/2016 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 280), foram oferecidas as Contrarrazões de e-fls. 276 a 279, contendo os seguintes argumentos:

- convém destacar que, independentemente de qualquer contrato celebrado com terceiros, a Contribuinte tem total responsabilidade pelas informações que declara em DITR;

- nesse sentido, não obstante a eventual dificuldade em obter a documentação com a empresa a quem arrendou parte do imóvel, deve a Contribuinte diligenciar no sentido de conseguir a comprovação adequada para demonstrar a existência de fato da produção vegetal, mencionada em declaração relativa a imóvel de sua propriedade;

- a mera apresentação de instrumento particular de contrato de arrendamento que faz referência ao suposto uso do imóvel, por si só, não é suficiente para comprovar a real utilização da área;

- deve a Contribuinte juntar aos autos documentação hábil e idônea para confirmar suas declarações de forma veemente, na medida em que o ônus da prova das informações contidas na DITR é do proprietário do imóvel;

- destaque-se que o mencionado contrato de arrendamento celebrado em 1998 (o fato gerador objeto dos autos refere-se ao ano de 2008), é instrumento particular sem efeito perante terceiros e constitui, sozinho, prova frágil ao fim pretendido pela Contribuinte;

- portanto, tal contrato não tem o condão de comprovar a alegação e sequer inverter o ônus da prova para imputar à autoridade fiscal o pretense dever de diligenciar para confirmar a existência da área;

- deve a quem alegou fazer prova cabal da efetiva existência da produção vegetal informada em declaração, por documentos que tenham força probante consistente, tais como notas fiscais de produtor, notas fiscais de insumos, certificados de depósito, etc., que devem ser contemporâneos ao fato gerador, o que não se pode conceber de negócio jurídico celebrado 10 anos antes e que apenas indica o fim a que se destinaria o arrendamento;

- nesse contexto, a simples apresentação de contrato de arrendamento celebrado com outra pessoa jurídica não é apto a confirmar a veracidade da informação da referida área constante da DITR/2008, tratando-se de frágil indício acerca da utilização da terra.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja negado provimento ao recurso.

Distribuído o processo na Instância Especial, verificou-se que o Recurso Especial da Contribuinte suscitava uma segunda matéria - **necessidade de realização de diligência por parte do Fisco, em face da inversão do ônus da prova** – não examinada no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de 10/03/2016.

Assim, por meio do despacho de fls. 282, foi determinado o retorno dos autos à Câmara de origem, para que efetuasse a complementação da análise da admissibilidade do Recurso Especial, o que foi atendido mediante o despacho de 19/02/2020 (fls. 284 a 289), que negou seguimento ao apelo quanto a essa segunda matéria. A Contribuinte teve ciência em 04/12/2020 (Aviso de Recebimento de fls. 292) e não mais se manifestou.

Destarte, a matéria a ser apreciada no presente Recurso Especial é a questão do **contrato de arrendamento como instrumento de prova da existência de Área de Produtos Vegetais (APV)**.

## Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pela Contribuinte é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos para o seu conhecimento, ainda na parte em que teve seguimento. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

Trata-se de exigência de Imposto Territorial Rural (ITR) do exercício de 2008, acrescido de multa de ofício e juros de mora, relativo ao imóvel denominado "Fazenda Amália III" (NIRF 3.854.585-3), localizado no Município de São Simão/SP, tendo em vista glosa da Área de Produtos Vegetais (APV) declarada, por falta de comprovação.

O Colegiado recorrido manteve o lançamento, por considerar que a apresentação do contrato de arrendamento, por si só, não seria suficiente para comprovação da efetiva existência de área com produtos vegetais, sendo necessária a colação de outros documentos referentes à comercialização ou à transferência da produção agrícola.

Assim, no Recurso Especial, quanto à parte que teve seguimento, a Contribuinte pretende rediscutir a **validade do contrato de arrendamento como instrumento de prova da existência de Área de Produtos Vegetais (APV)** e, para demonstrar a divergência jurisprudencial, indicou como paradigma o Acórdão n.º 9202-01.614.

Com efeito, trata-se de Recurso Especial de Divergência, e esta somente se caracteriza quando, em situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas, em face do mesmo arcabouço jurídico-normativo. Nesse passo, de plano fica descartada a alegação de divergência que envolva a valoração de provas, já que, no que tange ao arcabouço probatório, cada processo constitui um universo próprio, com suas nuances e especificidades, de sorte que o dissídio interpretativo se dá em face da lei e não em matéria de prova. Mas sempre é possível que esteja em cotejo não a prova em si, mas sim um critério de análise da prova, e é sob esse ângulo que o paradigma será analisado.

No caso do acórdão recorrido, o contrato de arrendamento agrícola foi o único documento apresentado pela Contribuinte para comprovação da Área de Produção Vegetal (APV), com base na alegação de que não poderia exigir documentos do arrendatário. O Colegiado considerou, entretanto, que tal documento diz respeito ao negócio jurídico estabelecido entre os contratantes quanto ao uso do imóvel, sendo insuficiente para confirmação de produção agrícola nesse imóvel, asseverando, ainda, que tal prova far-se-ia por meio da apresentação de documentos referentes à comercialização ou à transferência da produção agrícola. Confira-se (destaques acrescidos):

### **Acórdão Recorrido**

No caso em debate, diante das informações prestadas na Declaração de ITR, **o sujeito passivo foi intimado a comprovar a Área de Produção Vegetal (culturas permanentes e temporárias) indicada na DITR, com a apresentação de documentos tais como: Notas Fiscais do Produtor, de insumos, contratos de cédulas de crédito rural, entre outros.**

**Entretanto, de forma singular, eis que a Contribuinte/Recorrente diligenciou em trazer aos autos vários documentos, referentes a constituição da companhia, procuração, certidão de matrículas do imóvel, além de um Contrato de Arrendamento Agrícola (fls. 21/33), sua atividade rural, acreditando que tal obrigação comportaria à Arrendatária em consequência do referido Contrato de Arrendamento.**

Nesses termos, foi promovido o lançamento fiscal em questão, coma glosa das áreas declaradas de produção vegetal e demais consequências tributárias, em virtude do contribuinte não ter provado a veracidade das afirmações prestadas à Receita Federal.

É bem verdade que, não obstante a previsão legal da obrigatoriedade da Declaração do ITR, é inexigível a prévia comprovação dos dados disponibilizados pelo Contribuinte. Assim, compete ao Fisco verificar a exatidão das informações prestadas pelo sujeito passivo na DITR, sendo os meios utilizados para tal aferição determinados por lei, cabendo ao contribuinte, quando solicitado, apresentar os documentos de suporte aos elementos declarados.

**Contudo, apesar de todo esforço da Recorrente/Contribuinte em defender a legitimidade e força probatória do Contrato de Arrendamento Agrícola, eis que tal instrumento de negócio jurídico vincula apenas as partes contratantes, não tendo efeitos perante os Órgãos Públicos, tanto que o imóvel rural em questão foi revelado com suas supostas características na DITR pela Recorrente, que assume as responsabilidades decorrentes de sua declaração.**

**De fato, a notícia da existência de uma área de produção vegetal no imóvel não pode ser confirmada por mero contrato de arrendamento, tendo em vista que tal negócio jurídico diz respeito aos contratantes especificamente quanto ao uso do imóvel, jamais a confirmação da produção agrícola (atividade rural) deste mesmo.**

Uma simples leitura do Contrato de Arrendamento trazido aos autos (fls. 21/33), confirma como seu objeto apenas o arrendamento das áreas de terras ali definidas, considerando a produtividade do imóvel tão-somente para efeitos de cálculo do preço das parcelas devidas.

**Por outro lado, a indicação da existência de negócios jurídicos de compra e venda da produção vegetal existente, dos insumos empregados na atividade rural, ou mesmo de outros contratos envolvendo expressamente as culturas realizadas, e não o mero uso da terra, dentro de um contexto probatório podem realmente aferir veracidade às alegações.**

**Tanto assim que este Colendo Conselho já se manifestou em inúmeros julgados no sentido de que constituem provas eficazes da existência de área com produtos vegetais, a apresentação de notas fiscais vinculadas ao imóvel fiscalizado, referentes à comercialização ou à transferência da produção agrícola (v.g. Acórdãos 2202-002.588, 2202-002.590, 2201-002.304 e 2201-002.305).**

No entanto, embora a Contribuinte/Recorrente tenha aludido em sua Impugnação assim como no Recurso Voluntário, a suficiência do Contrato de Arrendamento como elemento de convicção dos dados informados em sua DITR, quanto a Área de Produção Vegetal no imóvel de sua propriedade, a verdade é que tal negócio jurídico não fez prova do alegado, restando legítimo o lançamento fiscal decorrente.

(...)

Portanto, não pode haver dúvidas quanto a imprescindibilidade de comprovação da área de produção vegetal para autorizar a exclusão dos respectivos valores no cálculo do VTN.

E sabe-se que a validação da área objeto de exclusão ocorre por meio de provas, que é ônus do contribuinte declarante, conforme sistema de repartição do ônus probatório adotado pelo Decreto n.º 70.235/1972, norma que rege o processo administrativo fiscal, no seu artigo 16, inciso III, e de acordo com o artigo 333 do Código de Processo Civil, aplicável à espécie de forma subsidiária.

Destarte, compulsando os autos verifica-se que a Recorrente carrou os autos dados que não fazem prova das alegativas trazidas na DITR, razão pela qual não pode prevalecer a exclusão pleiteada quanto a Área de Produção Vegetal

Nesse passo, o paradigma apto a demonstrar divergência interpretativa seria representado por julgado em que, nas mesmas condições retratadas no acórdão recorrido - apresentação tão somente do contrato de arrendamento para comprovar a existência de Área de Produção Vegetal (APV) - se entendesse que tal documento, por si só, seria hábil e suficiente a determinar a exclusão da referida área da base de cálculo do ITR.

Todavia, da leitura do inteiro teor do paradigma indicado, o que se verifica, de plano, é que a discussão que foi levada para a Instância Especial dizia respeito, preponderantemente, à validade de instrumentos particulares como prova, uma vez que o contrato de arrendamento, naquele caso concreto, não teria sido objeto de registro no Cartório de Títulos e Documentos, aspecto, aliás, que não fez parte das razões de decidir do acórdão recorrido. Nesse passo, após pontuar que “*eventual registro em cartório de títulos e documentos ou averbação na matrícula do imóvel não são imperativos para que os documentos possam produzir efeitos tributários*”, o Colegiado paradigmático de fato admitiu referido contrato como meio de prova, reiterando trechos da decisão recorrida.

Não obstante, da leitura da passagem colacionada no recurso, salta aos olhos que o contrato de arrendamento não se constituía no único elemento de prova apresentado para comprovação efetiva da APV, mas sim era um dos elementos integrantes de um conjunto probatório que demonstrou a utilização do imóvel para produção agrícola, constando dos autos prova produzida pelo arrendatário, o que o distancia da situação retratada no acórdão recorrido, em que, repise-se, foi trazido tão somente o contrato de arrendamento para fins de comprovação da Área de Produção Vegetal, e, em face da precariedade de tal documento como elemento isolado de prova, manteve-se a autuação. Confira-se (destaques acrescidos):

### **Acórdão Paradigma 9202-01.614**

#### **Ementa**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 1997

INSTRUMENTOS PARTICULARES PROVA.

A transcrição de instrumentos particulares no Cartório de Títulos e Documentos e outras formalidades, prevista no art. 128, I da Lei de Registros Públicos, não são imperativas para que eles possam produzir efeitos tributários, eis que a obrigação tributária é *ex lege* e não decorre diretamente do negócio jurídico celebrado por instrumento particular, mas dos enunciados legais que fazem considerar tal negócio como elemento integrante da hipótese de incidência tributária.

**O contrato de arrendamento, mesmo que por instrumento particular, pode ser elemento integrante do conjunto probatório dos autos**, criando presunção iuris tanto de utilização do imóvel que, se não infirmada pela autoridade fiscal, deve prevalecer.

#### **Voto**

A Recorrente pleiteia a reforma do v. acórdão recorrido **sustentando que o contrato particular, sem o registro competente, não opera efeitos perante terceiros**, sendo insuficiente para comprovar a utilização do imóvel e o conseqüente Grau de Utilização declarado pelo contribuinte.

Entendo, no entanto, que a posição da Procuradoria da Fazenda Nacional não merece prosperar no caso em exame.

**O contrato de arrendamento apresentado comprova o negócio jurídico a que se refere, sendo que eventual registro em cartório de títulos e documentos ou averbação na matrícula do imóvel não são imperativos para que os documentos possam produzir efeitos tributários, ou seja, para que o fato (arrendamento) se subsuma à regra-matriz da incidência tributária, eis que a obrigação tributária é ex lege, não havendo como o sujeito ativo ou passivo da obrigação tributária determinarem o momento da criação desta obrigação.**

**Dessa forma, não há como aceitar a afirmação genérica constante das razões de recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional de que instrumentos particulares “não se operam perante terceiros”.**

Com efeito, a transcrição de instrumentos particulares prevista do art. 128, I da Lei n. 6.015/1973 e no art. 221 do Código Civil de 2002, são necessárias para que o ato possa produzir efeitos diretos perante terceiros, nas situações em que se pretenda que a estes se imputem direitos ou obrigações diretamente decorrentes do ato.

Não é o caso da prova de atos jurídicos que estejam no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, eis que a atribuição de direitos ao Fisco não decorre, neste caso, do ato jurídico praticado, mas de norma legal que estabelece que atos jurídicos daquela classe constituem o suporte fático para o nascimento da obrigação tributária. Em outras palavras, por ser a obrigação tributária necessariamente decorrente de lei, não tem o contribuinte o condão de determinar, com a prática do ato qualificado em lei como “fato gerador”, o poder de decidir se quer ou não que ele produza efeitos perante o Fisco. Sua única opção quanto aos efeitos fiscais é praticar ou não o ato, ou praticar ato de natureza diversa, não colhido como “fato gerador” pela lei.

No caso dos autos, a utilização do imóvel foi objeto de análise pelo v. acórdão recorrido, tendo sido consignado pelo Relator (fls. 92), *in verbis*:

**“A área cuja utilização é disputada tem sólidas evidências de ser efetivamente plantada com cana-de-açúcar, já pelo contrato de arrendamento, cuja duração se alongou com sua renovação, já pela declaração solene do arrendatário. Ambas as peças criam, em bona fide, uma suposição de veracidade do alegado. Trata-se, claro está, de suposição juris tantum, que poderia ser derrubada por uma ação fiscalizatória simples — digamos, uma visita do agente do Fisco à propriedade, se houvesse qualquer desconfiança quanto ao que informa o sujeito passivo.**

*Entretanto ninguém se dá a esse trabalho, optando-se por decretar a inverdade do declarado apenas porque o instrumento particular de arrendamento não foi levado ao competente registro. Ou antes, trata-se de uma postura ainda mais nociva: a de considerar que a verdade factual é irrelevante se não for registrada em cartório.*

*Entendo que, em face dos elementos de convicção, perfeitamente aceitáveis, oferecidos pelo recorrente, competiria à autoridade exatora, que conta com os instrumentos legais para fazê-lo, demonstrar a falsidade das alegações. Por assim considerar, dou provimento ao recurso.”* (grifei)

Assim, os trechos acima colacionados demonstram que, apesar de os acórdãos recorrido e paradigma tratarem do mesmo tema – comprovação de área de plantio – os julgados em confronto examinaram situações distintas.

O Colegiado paradigmático se debruçou sobre a validade do contrato de arrendamento sob o ponto de vista do atendimento de formalidades do referido documento (registro), para que pudesse produzir efeitos tributários, e, quanto à sua aptidão para comprovação da existência de Área de Produção Vegetal (APV), acompanhou a decisão de



segunda instância, que consignou que tal documento fazia parte de um conjunto probatório, que incluía prova produzida pelo arrendatário.

No caso do acórdão recorrido, além de sequer se perquirir sobre questão relacionada à validade da prova envolvendo requisitos formais do contrato de arrendamento, considerou-se que, isoladamente, o referido contrato se revelava insuficiente para comprovação da existência de Área de Produção Vegetal (APV), sendo ressaltada a necessidade de respaldo pela apresentação de outros documentos que confirmassem a produção agrícola na referida área.

Portanto, não há demonstração de divergência quanto ao critério de comprovação da APV, sendo as diferenças de conclusões a que chegaram os julgados em confronto decorrentes das circunstâncias específicas enfrentadas em cada caso, cada qual atrelado a um arcabouço probatório, e não de divergência quanto à interpretação de normas. Acrescente-se que, no caso do paradigma, o argumento ali enfrentado era simplesmente um requisito formal – a falta de registro do contrato no cartório – sendo a alusão ao conjunto probatório mero *obiter dictum* para reforçar a desnecessidade de registro do contrato.

Assim, não restou demonstrado o alegado dissídio interpretativo, razão pela qual não conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo