



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10735.720704/2014-75
ACÓRDÃO	9202-011.776 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	11 de abril de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	SEMINARIO EDUCANDARIO DIOCESANO N S AMOR DIVINO

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2010

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – ENTIDADE BENEFICIENTE – IMÓVEL RURAL – VINCULAÇÃO ÀS FINALIDADES ESSENCIAIS – NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO – PRESUNÇÃO DE DESTINAÇÃO INAPLICÁVEL – RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, somente alcança o patrimônio, a renda e os serviços diretamente relacionados às finalidades essenciais da entidade. A presunção de destinação reconhecida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal restringe-se às hipóteses em que há exploração econômica do bem com receitas comprovadamente aplicadas nas atividades institucionais. Não demonstrada a utilização do imóvel rural nem a aplicação de receitas em suas finalidades essenciais, afasta-se a imunidade tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, por voto de qualidade, dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (relator), Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que negavam provimento. Não votaram os conselheiros José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro e Francisco Ibiapino Luz, em razão dos votos proferidos pelos conselheiros Maurício Nogueira Riguetti e Sonia de Queiroz Acciolly na sessão de 13/02/2025. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Liziane Angelotti Meira. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente e Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Sonia de Queiroz Acciolly (substituta integral), Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão nº 2202-007.170 (fls. 872/888), o qual deu provimento ao recurso voluntário, haja vista ter sido demonstrado o correto enquadramento da autuada como instituição de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, e que a autoridade administrativa não comprovou a utilização do imóvel denominado Sítio Oriente de forma alheia aos objetivos da entidade, motivo pelo qual entendeu a turma julgadora que está imune ao ITR o imóvel pertencente à entidade, com base no art. 150, VI, alínea c, da Constituição Federal.

O presente caso teve início com o lançamento de ITR em razão da não comprovação, pela contribuinte, do VTN declarado. Assim, foi apurado o ITR mediante arbitramento do VTN com base no SIPT.

Em sua defesa, a contribuinte afirma, desde o início do contraditório, estar amparada pela imunidade estabelecida pela legislação vigente às entidades sem fins lucrativos na condição de filantrópicas, e que o imóvel em questão estaria vinculados às finalidades essenciais da Entidade, alegação rechaçada por não constar nos autos elementos comprobatórios de que o imóvel estaria diretamente vinculado às finalidades essenciais da contribuinte.

Quando da análise do recurso voluntário, a Turma recorrida entendeu por dar provimento ao pleito da contribuinte, conforme acórdão abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2010

INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. IMUNIDADE. VINCULAÇÃO DO IMÓVEL À FINALIDADE ESSENCIAL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA AUTORIDADE FAZENDÁRIA.

A imunidade do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural abrange apenas os imóveis rurais das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que sejam vinculados às suas finalidades essenciais. Por força da presunção, que milita em favor de ter o imóvel da entidade destinação compatível com seus objetivos e finalidades institucionais, o afastamento da imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário pelas autoridades fazendárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Mário Hermes Soares Campos (relator) e Ricardo Chiavegatto de Lima, que negaram provimento. O conselheiro Ronnie Soares Anderson acompanhou a divergência pelas conclusões. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

Em face da decisão acima a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (fls. 891/902), visando rediscutir a seguinte matéria: **ônus da prova quanto à utilização de imóvel rural por instituição imune**. Pelo despacho de fls. 912/914, foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, admitindo-se a rediscussão da matéria, com base no paradigma nº 302-38.478.

O contribuinte apresentou as contrarrazões de fls. 920/928.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda, cujo objeto envolve o debate acerca do seguinte tema:

- i. **ônus da prova quanto à utilização de imóvel rural por instituição imune** (com base no paradigma nº 302-38.478).

I. CONHECIMENTO

Sobre o tema, o voto vencedor do acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 883 e ss):

Assim, para que faça jus à imunidade, a utilização do imóvel deve estar relacionada com as finalidades essenciais da entidade. Nesta toada, a Súmula CARF nº 70 dispõe que “[é] imune ao ITR o imóvel pertencente às entidades

indicadas no artigo 150, VI, c, da Constituição, que se encontra arrendado, desde que a receita assim obtida seja aplicada nas atividades essenciais da entidade.”

[...]

Ocorre, que, conforme entendimento do exc. Supremo Tribunal Federal, no bojo do julgamento do RE nº 1279017/SC, o afastamento da imunidade tributária só poderia ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela administração tributária, visto que as entidades imunes gozam da presunção de que seu patrimônio, renda e serviços são destinados às suas finalidades essenciais. Colaciono tão somente a ementa do retromencionado recurso extraordinário, eis que suficiente à compreensão da tese firmada pela Corte Suprema:

APELAÇÃO. TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (ITR). IMUNIDADE. ENTIDADE FILANTRÓPICA. IMÓVEL COM DESTINAÇÃO ECONÔMICA. APLICAÇÃO DOS RECURSOS OBTIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA INSTITUIÇÃO DE BENEMERÊNCIA. PROVA EM CONTRÁRIO. ÔNUS. A Constituição entendeu por bem ressalvar que mesmo as atividades inicialmente dissociadas da finalidade primeira da instituição podem ser abrangidas pela imunidade, desde que a sua renda seja revertida em favor das finalidades essenciais estatuídas. Existe a presunção de que o imóvel da entidade esteja afetado a destinação compatível com seus objetivos e finalidades institucionais; assim, o afastamento da imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela administração tributária” (pág. 109 do documento eletrônico 8).

(...)

Além disso, observo que o Tribunal de origem reconheceu a imunidade tributária pleiteada com base nos seguintes fundamentos: “Nesse sentido, o afastamento da imunidade constitucional deve ser tratado como elemento desconstitutivo e só pode ocorrer mediante a constituição de prova no sentido de que a atividade explorada no imóvel não guarda relação com os fins filantrópicos da entidade, ônus do qual a ré não se desincumbiu. Ao contrário, os balanços patrimoniais e relatórios de atividades que acompanham a inicial, abrangendo os anos de 2009 a 2013, são claros ao demonstrar que a autora não busca lucro, nem competição econômica. Ao que toda a prova documental indica, trata-se de boa gestão patrimonial a garantir o resultado útil da instituição educadora filantrópica. De ser, portanto, reconhecida a imunidade sobre o ITR, assim como de ser afastada a alegação de ferimento à livre concorrência” (pág. 105 do documento eletrônico 8). Verifica-se, portanto, que o acórdão recorrido está em consonância com o entendimento desta Corte firmado no sentido de que o afastamento da imunidade (art. 150, VI, b e c, da CF) só pode ocorrer mediante a

constituição de prova em contrário produzida pela administração tributária, uma vez que as entidades imunes gozam da presunção de que seu patrimônio, renda e serviços são destinados às suas finalidades essenciais. Por oportuno, transcrevo ementas de julgados de ambas as Turmas deste Tribunal:

(...)

Desta feita, inexistindo dúvidas quanto ao enquadramento do recorrente como instituição de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, e não tendo a autoridade administrativa comprovado a utilização do Sítio Oriente de forma alheia aos objetivos da entidade, como se observa da leitura da Notificação de Lançamento (f. 6-9), insubstancial o lançamento.

Cito trechos do voto proferido no acórdão paradigma nº 302-38.478:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 1995

Ementa: A imunidade para os templos de qualquer culto e instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, relativamente ao ITR sobre os imóveis rurais dessas entidades, é condicionada, daí ser necessário às entidades de que trata o art. 150, inciso VI, alíneas b e c, provarem o uso dos imóveis em perfeita consonância com as finalidades essenciais das aludidas entidades.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

(...)

Voto

(...)

A matéria concernente à imunidade para os templos de qualquer culto e instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, relativamente ao ITR sobre os imóveis rurais dessas entidades, já está bastante sedimentada neste Colegiado, que tem adotado a posição de que, efetivamente, é necessário às entidades de que trata o art. 150, inciso VI, alíneas b e c, provarem o uso dos imóveis em perfeita consonância com as finalidades • essenciais das aludidas entidades.

Percebe-se que há a semelhança fática, pois, em ambos os acórdãos, discute-se o ônus probatório com relação à destinação do imóvel rural de entidade sem fins lucrativos, para fins de imunidade tributária.

Neste sentido, entendo que restou demonstrada a divergência jurisprudencial quanto à matéria, pois o acórdão recorrido firmou entendimento de que cabe à autoridade fiscal comprovar a utilização da propriedade de forma alheia às finalidades da entidade, enquanto o

paradigma vazou o entendimento de que o gozo da imunidade relativa ao ITR exige que a entidade prove o uso do imóvel em consonância com suas finalidades essenciais.

Portanto, deve ser conhecido o recurso da Fazenda Nacional.

II. MÉRITO

Pela análise dos autos, verifica-se que o objeto de discussão é o ônus probatório da fiscalização ou da autuada, com relação à destinação do imóvel rural de entidade sem fins lucrativos, para fins de imunidade tributária.

Em primeiro plano, sabe-se que para fazer jus à imunidade, a utilização do imóvel deve estar relacionada com as finalidades essenciais da entidade sem fins lucrativos, conforme previsto na Carta Constitucional, nos seguintes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

(...)

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

(...)

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Pois bem, conforme exposto no acórdão recorrido, verifica-se que o estatuto social da autuada (f. 95-98), ora entidade sem fins lucrativos, enquadra e esclarece se tratar de entidade benéfica, determinando como finalidades *manter e desenvolver o ensino, contribuir para a formação integral dos alunos, contribuir para divulgação da cultura, amparar jovens menos favorecidos financeiramente; bem como estabelece que os recursos financeiros serão aplicados integralmente na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais, não distribuindo resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcela de seu patrimônio.*

A contribuinte juntou ainda, dentre diversos documentos, comprovante de inscrição no Conselho de Municipal de Assistência Social desde 13 de novembro de 2003, cópia da Portaria nº 517 de 06/12/2010, na qual a Secretaria de Educação Básica do Ministério de Educação renova o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social da entidade, bem como a Lei nº 397/1980, que declarou a utilidade pública da entidade.

Portanto, conforme sedimentado pela decisão recorrida, a contribuinte é Entidade Beneficente de Assistência Social.

Assim, concordo com o acórdão recorrido que, embasado na jurisprudência do STF, entendeu caber à fiscalização comprovar que o imóvel da entidade não esteja relacionado aos objetivos e finalidades institucionais da entidade para, somente assim, promover o lançamento do imposto sobre o imóvel. Isto porque há presunção de que o imóvel da entidade esteja afetado a destinação compatível com seus objetivos e finalidades institucionais.

Tal entendimento encontra respaldo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme abaixo:

STF

EMENTA Embargos de declaração no agravo regimental no agravo de instrumento. IPTU. Imunidade. Condicionante da vinculação às finalidades essenciais. Presunção. Ônus da prova. Integração do julgado.

1. A vedação à instituição de impostos sobre o patrimônio e a renda das entidades reconhecidamente de assistência social que estejam vinculados às suas finalidades essenciais é uma garantia constitucional. Por seu turno, existe a presunção de que o imóvel da entidade assistencial esteja afetado a destinação compatível com seus objetivos e finalidades institucionais.

2. O afastamento da imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela administração tributária.

3. Embargos de declaração acolhidos para integrar o julgado, sem efeitos modificativos.

(AI 746263 AgR-ED, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 12-11-2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-248 DIVULG 13-12-2013 PUBLIC 16-12-2013)

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADE ASSITENCIAL. IPTU.

O caráter benemérito da recorrida jamais foi questionado pelo recorrente, devendo-se presumir que todo seu patrimônio, bem como o produto de seus serviços está destinado ao cumprimento de seu mister estatutário. As instâncias ordinárias assentaram que os imóveis em questão encontram-se vagos, em razão de a recorrida ainda não ter arrecadado recursos suficientes para construir prédios destinados ao cumprimento de sua função institucional, descartando a hipótese de desvirtuamento de seus fins. Premissa que não pode ser

desconstituída, nesta sede extraordinária, ante a necessidade do reexame de fatos e provas (Súmula STF nº 279). Recurso extraordinário não conhecido.

(RE 251772, Relator(a): ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 24-06-2003, DJ 29-08-2003 PP-00037 EMENT VOL-02121-17 PP-03487)

STJ

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ITBI. ORGANIZAÇÃO RELIGIOSA, DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CERTIFICADO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTO NO ART. 150, VI, b DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL EMITIDO PELO ENTE TRIBUTANTE. **ALEGAÇÃO DE DESVIO DE FINALIDADE. ÔNUS QUE CABE AO ENTE MUNICIPAL. PRECEDENTES.**

INAPLICABILIDADE DA CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA PREVISTA NO ART. 37, §§ 1º.

E 2º. DO CTN. AGRAVO INTERNO DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO/RJ A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. Discute-se, no Apelo Nobre de iniciativa do Município do Rio de Janeiro/RJ, se o reconhecimento de imunidade tributária do ITBI, concedido à instituição religiosa nos termos do art. 150, VI, b da CF/1988, fica submetido à condição resolutória, nos termos do art. 37, §§ 1º. e 2º. do CTN.

2. A imunidade das entidades religiosas é uma garantia constitucional, sendo a sua aplicação imediata, o que implica presunção relativa quanto à ocorrência da vinculação do imóvel.

Ademais, a regra imunizante alcança não só os templos construídos, mas também as propriedades de entidade religiosa destinadas para os fins constitucionalmente protegidos.

(...)

6. Ademais, verifica-se que, tal como destacado pela Corte de origem, em se tratando de entidade religiosa, caberia à Fazenda Pública apresentar prova de que o terreno adquirido estaria desvinculado da destinação institucional, **visto que há presunção de que o imóvel é associado às atividades essenciais religiosas.**

Precedentes: AgRg no AREsp. 417.964/ES, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 15.4.2014; AgRg no AREsp. 444.193/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 10.2.2014; AgRg no AREsp. 380.953/ES, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 14.11.2013.

(...)

10. Agravo Interno do MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO/RJ a que se nega provimento.

(AgInt no REsp n. 1.678.426/RJ, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 17/11/2020, DJe de **24/11/2020**.)

Trago também precedentes deste CARF sobre a matéria:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)

Exercício: 2004

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE ASSINATURA DO AUDITOR FISCAL. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Improcede a alegação de nulidade do auto de infração em razão de ausência de assinatura do auditor fiscal responsável mas que devidamente identificado.

ITR. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. IMUNIDADE.

Conforme precedentes do STF e STJ, traduzidos na Súmula nº 724, cabe à fiscalização, se entender por bem, desconsiderar a condição de imune da contribuinte, comprovando a inobservância dos requisitos para tanto, sob pena de improcedência do lançamento.

(Acórdão nº 2402-008.193; Rel. Gregório Rechmann Junior; sessão de 03/03/2020)

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 2009

IMPOSTO TERRITORIAL RURAL - ITR. IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ATIVIDADES DESENVOLVIDAS NO IMÓVEL RURAL DESTINADAS AOS SEUS OBJETIVOS INSTITUCIONAIS OU MESMO IMÓVEL VAGO. LANÇAMENTO. NECESSIDADE FISCALIZAÇÃO COMPROVAR A INOBSERVÂNCIA DOS PRESSUPOSTOS DO FAVOR FISCAL. NÃO OCORRÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA LANÇAMENTO.

A utilização do imóvel rural para o desenvolvimento de atividades diversas, desde que seus frutos sejam totalmente revertidos aos objetivos institucionais da entidade beneficiante de assistência social, não representa afronta ao artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal, ou aos princípios da livre concorrência e/ou isonomia, capaz de negar direito à fruição da imunidade contemplada naquele dispositivo constitucional, **conforme precedentes do STF e STJ, traduzidos na Súmula nº 724, cabendo à fiscalização, se entender por bem, desconsiderar a condição de imune da contribuinte**, comprovando a inobservância dos requisitos para tanto, sob pena de improcedência do lançamento, como aqui se vislumbra.

(Acórdão nº 2401-004.903; Relator: Rayd Santana Ferreira; sessão de 08/06/2017)

Em debates no Colegiado, chamou-se atenção para o fato de que o precedente citado do STF se referiu a caso que o imóvel/patrimônio da entidade imune teria atividade econômica (e não beneficiante), mas que os seus recursos estariam empregados na atividade fim da instituição filantrópica. Nestas situações, o Supremo decidiu que caberia ao Fisco comprovar

que os recursos oriundos do imóvel/patrimônio não estariam sendo empregados na finalidade benéfica para, assim então, tributar esses recursos especificamente.

Já no presente caso, não se trata de tributação de recursos oriundo de atividade econômica, mas sim de tributação do imóvel/patrimônio em si (ITR).

A despeito da argumentação exposta pelos Conselheiros acerca da eventual não aplicação do precedente do STF ao caso concreto, entendo, com a devida vénia, discordar de tal posicionamento.

Ora, segundo o racional do STF, para efetuar a tributação, cabe ao fisco comprovar que os recursos oriundos do imóvel/patrimônio não estariam sendo empregados na finalidade benéfica para tributá-los. Neste sentido, teria que seguir 2 passos: (i) demonstrar que o imóvel tem atividade econômica (e não benéfica); e (ii) comprovar que os recursos dessa atividade não são aplicados na finalidade filantrópica.

Consequentemente, aplicando-se o mesmo racional, no caso de tributo que incida tão-somente sobre o patrimônio, por questão lógica, cabe ao Fisco ao menos comprovar a primeira etapa, qual seja: (i) demonstrar que o imóvel tem atividade econômica (e não benéfica).

Portanto, cabe à fiscalização indicar e comprovar o desvio de finalidade por parte da entidade para desconsiderar a imunidade sobre o imóvel de propriedade da entidade.

Sendo assim, no presente caso, tendo em vista a falta de comprovação, por parte da autoridade fiscal, do desvio de finalidade que pudesse desconsiderar a imunidade sobre o imóvel objeto do lançamento de ITR, entendo não merecer reforma a decisão recorrida.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional, para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Liziane Angelotti Meira**, redatora designada

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão que reconheceu o direito à imunidade tributária do ITR relativamente a imóvel rural pertencente a

entidade beneficiante de assistência social, sob o fundamento de que caberia ao Fisco demonstrar o uso indevido do bem, diante da presunção de vinculação às finalidades essenciais.

A controvérsia cinge-se ao ônus probatório e à comprovação da vinculação do imóvel às finalidades essenciais da entidade, requisito indispesável para a fruição da imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal.

Com a devida vénia ao voto vencedor, divirjo quanto ao mérito, conforme fundamentos que seguem.

1. Da natureza e dos limites da imunidade tributária

A imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, é limitação constitucional ao poder de tributar, voltada à proteção das atividades essenciais desenvolvidas por instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

Essa imunidade, todavia, não é absoluta: conforme dispõe o § 4º do mesmo artigo, ela alcança apenas o patrimônio, a renda e os serviços “relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”.

Desse modo, o reconhecimento da imunidade exige a comprovação de que o bem objeto da tributação guarda nexo de instrumentalidade com a finalidade institucional da entidade. Não basta a mera titularidade do imóvel; é indispesável demonstrar que o patrimônio está a serviço das atividades que justificam a imunidade.

Esse entendimento é reafirmado pelo art. 14 do CTN e pelo art. 3º, IV, e §2º do Decreto nº 4.382/2002, segundo os quais a fruição da imunidade requer que o imóvel rural esteja “diretamente relacionado aos fins institucionais” da entidade.

2. Da jurisprudência do STF e o alcance da presunção de destinação

É inegável que o Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que cabe ao Fisco o ônus de provar o uso indevido do bem para afastar a imunidade tributária das entidades imunes. Essa orientação está firmada, entre outros, nos seguintes precedentes:

RE 562.351/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski (DJ 18.09.2008):

A imunidade tributária dos templos religiosos abrange imóveis e rendas aplicadas em atividades essenciais, mesmo que não utilizados diretamente para o culto, desde que comprovada a aplicação das receitas nas finalidades religiosas.

RE 325.822/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes (DJ 13.06.2002):

Presume-se que os imóveis pertencentes a entidades benéficas estejam afetos às suas finalidades essenciais; o afastamento da imunidade exige prova em contrário produzida pelo Fisco.

Súmula 724/STF:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a entidades imunes, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais.

RE 566.622/RS (Tema 32), Rel. Min. Cármem Lúcia (DJe 23.02.2017):

Somente lei complementar pode definir os requisitos para o gozo da imunidade das entidades benéficas, reafirmando que a imunidade é limitação constitucional ao poder de tributar.

Entretanto, essas decisões se referem a situações em que o imóvel estava sendo explorado economicamente — como locações, arrendamentos ou estacionamentos — e as receitas auferidas eram comprovadamente aplicadas nas atividades essenciais da entidade.

Cumpre destacar que, no julgamento do AI 746263 AgR-ED/MG, mencionado no voto vencido, a decisão embargada reconheceu ser vedada a incidência do IPTU sobre o imóvel da entidade, independentemente de sua destinação às finalidades essenciais. Reconheceu-se, ainda, que a imunidade tributária alcança os imóveis de domínio da entidade assistencial, ainda que não estejam, no momento, vinculados diretamente ao seu propósito essencial. Na decisão proferida no referido agravo, o Supremo Tribunal Federal acolheu os embargos, posicionando-se pela manutenção da imunidade tributária, mas desde que em conformidade com as condições estabelecidas pela Constituição. Todavia, diante da impossibilidade de reexame do conjunto fático-probatório pela Corte Superior, entendeu-se nesta decisão que a presunção de vinculação do imóvel às atividades essenciais deve operar em favor do contribuinte, cabendo ao Fisco o ônus de elidir tal presunção.

Contudo, o fundamento da presunção de destinação fixado pelo STF nas principais decisões, especialmente na Súmula 724 do STF, que vincula este CARF, é a existência de um uso ou aproveitamento do bem cujos resultados se revertem às finalidades institucionais. Dessa forma, não comprovadas a destinação do bem ou a aplicação das receitas nas atividades essenciais, não há fato que ampare essa presunção.

3. Da ausência de comprovação de uso compatível

No caso dos autos, não se comprovou que o imóvel rural estivesse sendo utilizado nas atividades essenciais da entidade, nem se argumentou que dele advieram receitas revertidas às suas finalidades assistenciais ou educacionais.

Os documentos juntados pela contribuinte — como o estatuto social, certificados de inscrição em conselhos de assistência social e o CEBAS — apenas atestam a natureza benéfica da instituição, mas não demonstram a utilização do imóvel específico objeto do lançamento no exercício de 2010.

Também foram apresentados materiais descritivos, fotografias e registros de eventos, a maioria datada de 2015 a 2018, muito posteriores ao fato gerador. Esses elementos não servem como prova contemporânea da destinação do bem no período de apuração do imposto.

Mesmo admitindo que, anos depois, o imóvel tenha sediado atividades recreativas ou educacionais (como colônia de férias), tal fato não retroage para comprovar sua utilização em 2010, nem caracteriza, por si só, destinação direta às finalidades essenciais da entidade.

Esses aspectos já haviam sido devidamente analisados nas instâncias anteriores, que apontaram a insuficiência probatória. Essa constatação reforça a necessidade de exigir da entidade a demonstração concreta da vinculação do imóvel ao fim essencial, sob pena de afastar-se o requisito constitucional que legitima a imunidade.

4. Da distinção em relação aos precedentes do STF

Os principais precedentes paradigmáticos do STF, especificamente a Súmula 724 do STF, que vincula este CARF, trata de imóveis produtivos, cuja renda era destinada às finalidades institucionais — e, portanto, justificavam a aplicação da presunção de destinação —, o caso ora examinado envolve imóvel inativo, não explorado e sem demonstração de uso nas atividades da entidade.

Nessas circunstâncias, a aplicação automática da presunção de imunidade importaria deslocar o foco da proteção constitucional, que recai sobre as atividades essenciais, e transformá-la em isenção patrimonial sem causa constitucional, em desacordo com o art. 150, §4º, da Constituição.

No presente caso, não restou comprovada a vinculação do imóvel rural às finalidades essenciais da entidade no exercício de 2010, requisito indispensável à fruição da imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal. O presente caso difere da Súmula 724 do STF, que trata de imóveis geradores de renda aplicada nas finalidades essenciais.

Há decisões do Supremo Tribunal Federal que reconhecem a imunidade, considerando aspectos diversos, como em imóveis temporariamente ociosos, conforme fixado no Tema 693. No entanto, neste trata-se de uma ociosidade temporária, situação que não encontra similaridade com o caso concreto, no qual não há demonstração de qualquer utilização, exploração ou vinculação efetiva do imóvel às finalidades essenciais da entidade no exercício de 2010.

A discussão no presente caso se limitou ao direito à imunidade mesmo sem a prova da adequada utilização do imóvel. A conclusão da decisão vencida é no sentido de que o ônus da prova para afastar a imunidade não é do sujeito passivo, entendimento que não prosperou neste CARF.

CONCLUSÃO

Assim, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, reformando o acórdão recorrido para restabelecer o lançamento do ITR referente ao exercício de 2010.

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**

Conforme registrado em ata, manifestei a intenção em aclarar os motivos pelos quais, qual a devida vênia, não merece ser provido o recurso especial fazendário.

Antes de esmiuçar a situação fática descortinada nos autos, mister aclarar que **há convergência entre o voto vencido**, de lavra do Cons. Rodrigo Amorim, **e o voto vencedor**, sob a pena da Cons.^ª Liziane Meira, **com relação a um aspecto**: ambos reconhecem estar consolidada a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que **cabe à autoridade fazendária o ônus de provar** o uso indevido do bem para afastar a imunidade tributária das entidades imunes.

Na corrente que se sagrou vencedora pontudo, contudo, que nos precedentes firmados pela Corte Constitucional, descortinada uma situação distinta da que ora se aprecia. Isso porque, naqueles casos inexistiria dúvida quanto ao fato de serem os imóveis produtivos, com renda destinada às finalidades institucionais. Dito que, no caso em espeque, estaria o imóvel objeto da autuação inativo, sem qualquer exploração, desvinculado do desempenho das atividades essenciais da entidade imune.

Passo a declinar os dois motivos – um de ordem eminentemente jurídica, outro de natureza fática – pelos quais, renovadas as vênias, vislumbro o desacerto do deslinde ofertado.

Em **primeiro lugar**, não vislumbro ser a jurisprudência do STF – que afirma ser das autoridades fazendárias o ônus probatório – aplicável apenas aos casos em que há comprovado uso do imóvel para desenvolvimento de atividades essenciais ou sua exploração comercial com a reversão de receitas. Daí o porquê dito que

[p]resume-se que os imóveis pertencentes a entidades benfeicentes estejam afetos às suas finalidades essenciais; o afastamento da imunidade exige prova em contrário produzida pelo Fisco.¹

No Tema de nº 693 a Suprema Corte foi instada a se manifestar sobre a “possibilidade de incidência do IPTU sobre a propriedade de **bens imóveis temporariamente ociosos** de titularidade de instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos”, tendo concluído que

imunidade tributária, prevista no art. 150, VI, c, da CF/88, aplica-se aos bens imóveis, temporariamente ociosos, de propriedade das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos que atendam os requisitos legais.²

¹ STF. RE nº 325.822, Rel. Min. Gilmar Mendes (DJ 13.06.2002)

Noutra oportunidade, dessa vez no Tema de nº 644, ao tratar da imunidade recíproca, o Pretório Excelso afirmou que

não se pode estabelecer, *a priori*, nenhuma distinção entre os imóveis afetados ao serviço postal e aqueles afetados à atividade econômica.

Na dúvida suscitada pela apreciação de um caso concreto, acerca, por exemplo, de quais imóveis estariam afetados ao serviço público e quais não, não se pode sacrificar a imunidade tributária do patrimônio da empresa pública, sob pena de se frustrar a integração nacional.

As presunções sobre o enquadramento originariamente conferido devem militar a favor do contribuinte. Caso já lhe tenha sido deferido o *status* de imune, o afastamento dessa imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela Administração Tributária.³

Diversamente do entendimento vencedor, tenho não ser o precedente Suprema Corte aplicável de forma restrita, a depender da situação do bem, eis que até mesmo aos imóveis temporariamente ociosos foi reconhecida a imunidade, desde que as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, proprietárias do aludido bem, preencham os requisitos legais. Se o ônus da prova, segundo a jurisprudência do STF, é da fiscalização, dirimida, ao meu sentir, a controvérsia devolvida a esta instância especial.

Em **segundo lugar**, melhor aclaro a situação fática nestes autos descortinada, eis que analisada pela corrente vencedora para o desate da controvérsia. Em suma, entendido que, por estar o imóvel inativo, sem a comprovação de vinculação às atividades essenciais, não poderia estar albergado pela imunidade.

De acordo com o relatório da decisão recorrida, o lançamento ocorreu porque “a contribuinte, após regularmente intimada, **não comprovou** por meio de Laudo de Avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653-3 da ABNT, **o valor da terra nua declarado.**” E, consubstanciado no voto vencedor na Turma Ordinária, que “**a autoridade administrativa [não] comprov[ou] a utilização do Sítio Oriente de forma alheia aos objetivos da entidade, como se observa da leitura da Notificação de Lançamento.**” Ou seja: o lançamento ocorreu por falta de comprovação do VTN, sem que houvesse qualquer análise, por parte da autoridade fazendária, quanto à situação do bem.

Embora o entendimento vencedor tenha pontuado estar o imóvel inativo, tal condição não consta na decisão recorrida tampouco foi localizada, por esta Vogal, na documentação acostada. Assim, com a devida vênia, a premissa utilizada para afirmar ser do sujeito passivo o ônus da prova da condição de imune não subsiste.

² STF. RE nº 767.332. Rel. Min. Gilmar Mendes (DJ 21.11.2013)

³ STF. RE nº 773.992. Rel. Min. Dias Toffoli (DJ 19.02.2015)

Sendo da fiscalização o ônus probatório e não tendo dele se desincumbido, renovadas as vências, na esteira do voto do em. Relator, também **conheço do recurso especial fazendário para negar-lhe provimento.**

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira