



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10140.003734/2002-70
Recurso nº : 129.916
Acórdão nº : 303-33.068
Sessão de : 26 de abril de 2006
Recorrente : AGROPEVA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : DRJ/CAMPO GRANDE/MS

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. O direito de constituição do crédito tributário pertencente à Fazenda Nacional, relativo aos lançamentos por homologação, como é o caso do ITR, decai no prazo de 5 anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Inteligência do artigo 150, § 4º do CTN.

AUTO DE INFRAÇÃO. CIÊNCIA DO INTERESSADO. A conclusão do ato de lançamento se opera com a notificação ao interessado e uma vez ocorrida após o término do prazo destinado para lançamento, opera-se a decadência.

Recurso voluntário provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


NILTON LUIZ BARTOLI
Relator

Formalizado em: 30 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Zenaldo Loibman, Nanci Gama, Sérgio de Castro Neves, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa e Tarásio Campelo Borges. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional Leandro Felipe Bueno Tierno.

Processo nº : 10140.003734/2002-70
Acórdão nº : 303-33.068

RELATÓRIO

Foi lavrado Auto de Infração acompanhado dos respectivos demonstrativos, conforme fls. 55/61, pelo qual se exige do contribuinte o pagamento de diferença relativa ao Imposto Territorial Rural – ITR, multa proporcional e juros de mora, referente ao exercício de 1998, relativo ao imóvel rural “Fazenda Bonito”, localizado no Município de Água Clara/MS.

Na descrição dos fatos o autuante descreve sucintamente que no exercício de 98, constatou a falta do devido recolhimento apurado em procedimento de verificação das informações prestadas pelo contribuinte na declaração do ITR (DIAC/DIAT) e de documentos devidamente apresentados (fls. 06/50) mediante intimação (AR de fls. 05).

Com base nos documentos apresentados pelo contribuinte foram procedidas às seguintes alterações:

(i) foi apurada uma área total de 28.348,0 ha, contrária à declarada de 25.192,9 ha, tendo em vista que a área do imóvel deve se referir à situação existente na data da entrega da DITR, independente de atualização no registro imobiliário;

(ii) conforme o laudo técnico e certidão emitida pelo IBAMA a área de preservação permanente comprovada foi de 641,01 ha, enquanto que a declarada foi de 2.935,6 ha;

(iii) a área total de Reserva Legal de 20% não foi averbada à margem da inscrição das respectivas matrículas do imóvel, portanto, em que pese a declaração da área de reserva legal em 4.892,8 ha, a área comprovada foi zero;

(iv) foi considerada a área declarada de 17.709,9 ha como sendo área utilizada com produtos vegetais, modificando a área de Exploração Extrativa declarada (ficha 4, campo 7) de 15.049,0 ha para zero segundo laudo técnico e errônea informação no preenchimento da ficha 7 (atividade extrativa);

(v) de acordo com o laudo técnico a área de pastagens medida é de 4.149,1 ha, contudo, a área declarada foi de 1.580,0 ha e a área comprovada pelo autuante foi de 4.149,5 ha (área calculada, considerando o índice para rendimento pecuário: 3160,0 ha).

Com base nas apurações foi retificada a declaração do contribuinte, fundamentando-se as exigências nos artigos 1º, 7º, 9º, 10 11, 14 e 15 da Lei nº9.393/96, artigos 2º, 3º, 16, § 2º da Lei 4.771/65, alterada pela Lei

Processo nº : 10140.003734/2002-70
Acórdão nº : 303-33.068

7.803/99, bem como nos artigos 10, 15, 16 da IN SFR/43/97, alterada pela IN SFR 67/97.

Capitulou-se a cobrança da multa no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, c/c art. 14, §2º da Lei nº 9.393/96. No que concerne aos juros de mora, fundamentou-se no art. 61, §3º, da Lei 9.430/96. ..

Tendo ciência do Auto de Infração (AR de fls.62), o contribuinte apresentou tempestiva Impugnação de fls.65/71, anexando os documentos de fls. 72/74, alegando em síntese, o que segue:

(i) a autuação data de 23 de dezembro de 2002, tendo o contribuinte tomado ciência da autuação somente em 06 de janeiro de 2003, passados, portanto, mais de cinco anos da ocorrência do fato gerador, já que nos termos do artigo 1º, da Lei nº. 9.393/96, o fato gerador do ITR ocorre em 1º de janeiro de cada ano;

(ii) em se tratando de lançamento por homologação, nos termos do art. 10º da mesma lei, a cobrança dos créditos referentes ao exercício de 1998 decaiu no ano de 2002, consoante o artigo 150, § 4º do CTN, pelo qual se extinguiu o direito do Fisco em efetuar o lançamento do ITR, pois o mesmo já foi pago tempestivamente;

(ii) nos termos do artigo 142 do CTN (Lei 5.172/66), a atividade de fiscalização é necessária e obrigatória, enquanto que o art. 150 da CF preconiza o princípio da reserva legal, ou seja, unicamente a lei pode instituir ou aumentar tributos, princípio esse abraçado pelo CTN em seu art. 97;

(iii) de acordo com o art. 10 da Lei nº9.393/96, que define com clareza o que é área tributável e área utilizável, não são tributáveis as áreas de reserva legal e de preservação permanente, as quais são excluídas da área aproveitável;

(iv) conforme as IN relatadas no AI, as áreas que seriam de preservação legal foram consideradas aproveitáveis, ou seja, passíveis dos créditos estabelecidos, porém as IN não podem sobrepor-se as leis, ou seja, fazendo com que os créditos decaiam sobre o sujeito passivo;

(v) no artigo 16 da Lei 4.771/55 não há data limite para averbação da área de reserva legal, mas tão somente a previsão de que a reserva seja averbada à margem do registro da propriedade, contudo, por se tratar de uma obrigação acessória, sua inobservância não pode transpor em tributação da área de reserva legal por falta de previsão legal neste sentido;

(vi) o fisco ignorou a certidão do IBAMA por ele citado no AI, sendo que a certidão substitui a averbação à margem da matrícula do imóvel nos casos de posse, como é a realidade de parte da área tributada e conforme disposto no artigo 16 da Lei nº. 4.771/65;

Processo nº : 10140.003734/2002-70
Acórdão nº : 303-33.068

(vii) o contribuinte atesta que a área não foi registrada devido à falta de existência de matrícula dos imóveis, como justifica o cartório de Ribas do Rio Pardo, incluso nos autos;

(viii) a área legal da qual detém propriedade e posse soma 24.464,1 ha, sendo que os 28.348 há são produto de medição eletrônica, a qual carece de ratificação para que se instrumentalize um pedido judicial de retificação de área;

(ix) ainda que a área fosse de 28.348 ha está legitimamente provado que o Fisco extrapolou os limites legais que regem a incidência do ITR, pois se impõe a exclusão da área de reserva legal da área tributável e, por reflexo, da área aproveitável do imóvel.

Nos termos dos fundamentos acima o Impugnante requer, se ultrapassada a preliminar de decadência, o acolhimento da Impugnação, bem como a exclusão da área de reserva legal do ITR, restabelecimento da alíquota a 0,45% sobre o VTN tributável, e consideração da área total do imóvel em 24.464,1 há, como declarada.

Para corroborar seus argumentos transcreve interpretações do 2º Conselho de Contribuintes, bem como inciso I do art. 150 da Lei Magna, respaldado no art. 97 do CTN, § 2º e 3º do art. 113, incisos IV e V, § 1º do art. 97 do CTN e art. 150 da CF.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campo Grande/MS, esta entendeu pela procedência parcial do lançamento nos termos da seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR
Exercício: 1998

Ementa: ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E /OU
UTILIZAÇÃO LIMITADA. TRIBUTAÇÃO

A área de reserva legal para gozar de benefício fiscal deve obrigatoriamente estar averbada junto à matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador e, em se tratando de posse de imóvel rural e tendo em vista a impossibilidade de se averbar as áreas de reserva legal, nos casos de posse, o Código Florestal criou o Termo de Ajustamento de Conduta que também deve ter sido expedido em data anterior ao fato gerador.

DECADENCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

É pacífica a Jurisprudência no sentido de que no caso de lançamento por homologação, o prazo para homologação é de cinco anos (art. 150, § 4º do CTN), correndo a partir daí o prazo decadencial de cinco anos nos termos do art. 173, I.

RETIFICAÇÃO DE ÁREA

Processo nº : 10140.003734/2002-70
Acórdão nº : 303-33.068

Incabível o aumento de área feito pelo fisco quando demonstrado que se baseou em mera medição. A alteração de área deve ser baseada por Certidão de Registros de Imóveis, ou Título de Domínio ou de Posse ainda não registrado.

Lançamento Procedente em Parte”

Irresignado com a decisão singular o contribuinte apresenta tempestivo Recurso Voluntário (fls. 88/93), limitando-se a reiterar seus argumentos quanto à caducidade, *in casu*, de se lançar possíveis diferenças relativas ao ITR/98, cujo fato gerador ocorreu em 1º de janeiro de 1998.

Em garantia ao seguimento do Recurso Voluntário, apresenta depósito recursal, conforme fls. 95 e 96.

Tendo em vista o disposto na Portaria MF nº314, de 25/08/1999, deixam os autos de serem encaminhados para ciência da Procuradoria da Fazenda Nacional, quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro, constando numeração até às fls. 98, última.

É o relatório.



Processo nº : 10140.003734/2002-70
Acórdão nº : 303-33.068

VOTO

Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, Relator

Apurado estarem presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário, apresentado tempestivamente, por conter matéria de competência deste Terceiro Conselho de Contribuintes.

Impõe-se ressaltar que a matéria objeto do Recurso Voluntário aborda tão somente a questão da decadência que, segundo o recorrente, haveria afetado o crédito tributário consubstanciado no lançamento discutido, motivo pelo qual não merece o mesmo prosperar.

Diante das circunstâncias fáticas e de direito que se apresentam no presente feito, entendo seja necessária uma análise a respeito do transcurso ou não do lapso temporal que culminaria na decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário ora demandado.

Com efeito, a decadência pode e deve ser reconhecida de ofício pelo julgador, por ser questão efetivamente relacionada com o direito subjetivo que se pretende ver acolhido. E tal procedimento encontra subsídio no fundamento delineado pela Teoria Geral do Direito, pelo qual nenhum direito não exercido pode se eternizar.

Em se tratando de análise da titularidade do exercício do direito de lançamento, ou seja, da plena competência para a administração realizar o ato administrativo de lançamento, com o fim de constituir seu crédito, a decadência é o instrumento ou modalidade jurídica criado para impedir que um direito se eternize nos braços adormecidos de seu titular. De tal configuração implica admitirmos que a decadência é forma de perda de um direito, pois ultrapassado o prazo estabelecido sem que nenhum ato constitutivo do direito seja proferido, este perece.

Nessa linha é que se pautou o art. 156 do Código Tributário Nacional que dispõe:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

...

V – a prescrição e a decadência;”

Na verdade, ainda que não se possa falar em extinção de algo que não tenha sido constituído, a decadência opera-se na perda do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário. A extinção, a que se refere o caput, está mais para o direito subjetivo da Fazenda do que para o crédito tributário propriamente dito.



Processo nº : 10140.003734/2002-70
Acórdão nº : 303-33.068

No que tange ao fundamento processual, a regra contida no art. 269, inciso IV, do Código de Processo Civil, que pode ser tomada como subsidiária do Processo Administrativo Fiscal, assim dispõe:

“Art. 269. Extingue-se o processo com julgamento de mérito:

...

IV – quando o juiz pronunciar a decadência ou a prescrição;”

Todos, juízes, advogados e comentaristas, são unânimes em acentuar e estabelecer as diferenças entre a decadência e a prescrição, fato este que nos impõe, inicialmente, distinguir os dois conceitos.

Clóvis Beviláqua, no comentário ao art. 161 do Código Civil, define a prescrição como sendo “a perda da ação atribuída a um direito, de toda a sua capacidade defensiva, em consequência do não uso dela, durante um determinado espaço de tempo”.

Melhor dizendo, todo titular de um direito tem, para salvaguardá-lo, acesso a uma ação que lhe o garanta. A todo direito há uma ação que o assegure. A prescrição opera-se quando, detentor de um direito, o titular não o exerce o direito de ação para exigí-lo. É, portanto, “a perda da ação atribuída a um direito”.

Quanto à decadência, ocorre a extinção do direito, ou seja, aquele que antecede ao direito de ação. Diz Clóvis no dito comentário: “O prazo extintivo opera a decadência do direito, objetivamente, porque o direito é conferido para ser usado num determinado prazo; se não for exercido, extingue-se. Não se suspende, nem se interrompe o prazo; corre contra todos, e é fatal.”

O Código Tributário Nacional no art. 156, inciso V, coloca a prescrição e a decadência como modalidades de extinção do crédito tributário.

Aqui também vamos encontrar uma característica importante para precisar os momentos de ocorrência da decadência e da prescrição: a) a decadência se opera na fase de constituição do crédito (art. 173) e b) a prescrição se opera na fase de cobrança (art. 174).

É o artigo 173 do Código Tributário Nacional que determina de forma geral qual o prazo em que se mantém o direito de a Fazenda Pública para constituição do crédito tributário, nos termos:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Processo nº : 10140.003734/2002-70
Acórdão nº : 303-33.068

(...)"

Mais especificamente com relação à tributo lançado pela modalidade de homologação, que é o caso concreto, deve observar-se o disposto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

À respeito do disposto no § 4º do artigo 150 do CTN, trago comentário do ilustre doutrinador Luciano Amaro, que diz que: "A lei só pode fixar prazo menor do que 5 (cinco) anos. (Amaro, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 2ª. ed., Ed. Saraiva, 1998, p.385).

Outrossim, observo que nos termos do artigo 146, inciso III, b, da Constituição Federal, cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária no tocante à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

O Supremo Tribunal Federal ao se manifestar sobre a questão:

"A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (CF, art. 146, III, b; art. 149)". (STF, Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso, jun/1993).

Não restam dúvidas portanto que o prazo prescricional e decadencial está adstrito ao disposto no Código Tributário Nacional, não cabendo a legislação ordinária estabelecer critérios a esse respeito.

No presente, tratando-se de tributo cuja modalidade de lançamento é a de homologação, aplica-se, a princípio, o disposto no artigo 150, § 4º, do Código

Processo nº : 10140.003734/2002-70
Acórdão nº : 303-33.068

Tributário Nacional, de forma que com o decurso do prazo de cinco anos, contados do fato gerador, ocorreria a decadência para a Fazenda constituir o crédito tributário.

Neste sentido:

“IRPJ. Contribuição Social sobre o Lucro e ILL. Preliminar de Decadência: A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Por serem tributos cuja respectiva legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldam-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (173 do CTN) para encontrar respaldo no § 4º do art. 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.” (8ª. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, julho/1997; fonte: Revista Dialética de Direito Tributário nº 26, p. 151)

“DECADÊNCIA. ARTIGO 150, § 4º DO CTN. LANÇAMENTO... O termo inicial da contagem do prazo decadencial para o fisco cobrar eventuais diferenças do tributo recolhido é a ocorrência do fato gerador da exação, na forma do artigo 150, § 4º do CTN. O prazo para lançar não se sujeita a suspensão ou interrupção, sequer por ordem judicial, de modo que a concessão de medida liminar em mandado de segurança pode paralisar a cobrança, mas não o lançamento. Precedentes do STJ. (...)” (TRF, 2ª. T., unânime, AMS 2002.71.04.000892-8/RS, rel. Des. Fed. Vilson Darós, set/2002).

“TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. (...)” (STJ, 1ª. Seção, unân., EDiv-REsp 101.407/SP, rel. Min. Ari Pargendler, 07/abr/2000).

É ainda de se mencionar que nos autos não há imputação ao contribuinte de acusação de prática de dolo, fraude ou simulação, portanto, havendo recolhimento antecipado do tributo, correto ou não, aplica-se tão somente o §4º, do artigo 150, do CTN.

In casu, o lançamento refere-se ao ITR/98, cujo fato gerador se consumou em 01/01/98, sendo que o Auto de Infração, pertinente à cobrança suplementar do ITR ora recolhido pelo contribuinte, data de 23/12/2002, enquanto



Processo nº : 10140.003734/2002-70
Acórdão nº : 303-33.068

que a data da ciência do contribuinte quanto ao lançamento fora 06/01/03 (AR fls. 62).

De uma análise simplista das datas seria de se concluir pela não ocorrência da decadência, vez que não ultrapassados 5 anos entre a data da ocorrência do fato gerador, 01/01/98, e a data da lavratura do Auto de Infração, 23/12/2002.

Ocorre que a alegação do contribuinte de que se operou a decadência cinge-se no fato de que sua ciência quanto ao referido Auto de Infração se deu apenas em 06/01/03, o que importa numa análise do momento em que nasce efetivamente a obrigação tributária para o sujeito passivo.

Via de regra, a ocorrência do fato gerador dá nascimento à obrigação tributária, contudo, nos lançamentos ditos de declaração e de ofício, não surge para o sujeito passivo a obrigação ao recolhimento do tributo sem que a autoridade privativa competente proceda ao ato de lançamento, do qual deve dar ciência ao sujeito passivo, embora se possa presumir a existência do crédito tributário antes de seu lançamento, contudo, sua exigência está atrelada à sua “declaração”, aqui entendido como lançamento.

Nestes termos, o sujeito passivo, salvo nos casos de lançamento por homologação, somente será compelível ao pagamento do tributo se, e a partir de quando, o sujeito ativo efetivar o ato formal previsto em lei para determinação do valor do tributo, dele cientificando o sujeito passivo, “pois no “lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo” (CTN, art. 145) a notificação é o último ato do procedimento de constituição formal do crédito tributário que o torna oponível ao contribuinte” (Ruy Barbosa Nogueira, *in* Curso de Direito Tributário. São Paulo: Ed. Saraiva, 1995).

E aqui abra-se um parenteses para ressaltar que embora o ITR seja lançamento tipicamente por homologação, o caso em espécie é de lançamento de ofício, vez que a autoridade fiscal, por entender pela incorreção do lançamento e recolhimento do tributo pelo contribuinte, lavrou Auto de Infração para cobrança complementar do que entende devido.

O entendimento quanto à imprescindibilidade da notificação para que se conclua o ato de lançamento se justifica pelo disposto no artigo 37, da Constituição Federal, segundo o qual os atos da administração pública devem obediência aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, **publicidade** e eficiência.

Desta feita, o lançamento tributário, formalizado por ato da administração pública, no caso lançamento de ofício, somente se concretiza e se torna exigível com a competente ciência do sujeito passivo.



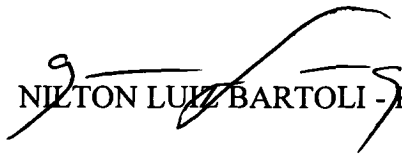
Processo nº : 10140.003734/2002-70
Acórdão nº : 303-33.068

Diante desta construção, entendo que o final da contagem do prazo decadencial encerra-se na data do efetivo conhecimento do sujeito passivo quanto à existência do lançamento.

É ainda de se mencionar que o prazo para que o contribuinte efetue o pagamento do tributo, ou para que o impugne, começa a fluir da efetiva data de sua ciência, o que corrobora o entendimento de que a concretização do ato se dá sua comunicação ao interessado.

Sendo este o único argumento trazido no Recurso Voluntário, entendo por sua procedência, já que quando tomou ciência quanto à lavratura do Auto de Infração, já se encontrava o crédito tributário exigido contaminado pela decadência.

Sala das Sessões, em 26 de abril de 2006


NILTON LUIZ BARTOLI - Relator