



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10140.722159/2015-22
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.642 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de dezembro de 2022
Recorrente ROBERTO ALBERTINI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2010

ITR. HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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. Sendo, o lançamento, por homologação, e ocorrendo a antecipação do pagamento do tributo, a regra decadencial é a estabelecida no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Renato Adolfo Tonelli Junior e Miriam Denise Xavier (presidente) que afastavam a prejudicial de decadência e votaram por julgar o mérito.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Renato Adolfo Tonelli Junior, Matheus Soares Leite, Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

Relatório

ROBERTO ALBERTINI, contribuinte, pessoa física, já qualificado nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 1ª Turma da DRJ em Brasília/DF, Acórdão nº 03-092.514/2020, às e-fls. 122/137, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal, referente ao Imposto sobre a Propriedade Rural - ITR, em relação ao exercício 2010, conforme Notificação de Lançamento, às fls. 03/07, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Notificação de Lançamento nos moldes da legislação de regência, contra o contribuinte acima identificado, constituindo-se crédito tributário no valor consignado na folha de rosto da autuação, decorrente dos seguintes fatos geradores:

Área de preservação permanente não comprovada

Descrição dos Fatos:

Após regularmente intimado, o contribuinte não comprovou a isenção da área declarada a título de preservação permanente no imóvel rural. O Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT) foi alterado e os seus valores encontram-se no Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido, em folha anexa.

(...)

Valor da Terra Nua declarado não comprovado

Descrição dos Fatos:

Após regularmente intimado, o sujeito passivo 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.

(...)

Procedendo a análise e verificação dos dados constantes na DITR/2010, a Autoridade Fiscal glosou integralmente a área de preservação permanente (**2.150,1 ha**), e alterou o Valor da Terra Nua declarado de **R\$ 210.000,00 (R\$ 97,49/ha)**, que considerou subavaliado, arbitrando o valor de **R\$ 1.415.416,02 (R\$ 657,08/ha)**, com fundamento no SIPT/RFB, disso resultando redução do Grau de Utilização do Solo de **100%** para **0%** e aumento da alíquota de **0,30%** para **8,60%** e do Valor da Terra Nua Tributável.

O contribuinte, regularmente intimado, apresentou impugnação requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em Brasília/DF entendeu por bem julgar procedente em parte o lançamento, **acatando a área de reserva legal**, conforme relato acima.

Regularmente intimado e inconformado com a Decisão recorrida, o autuado, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 157/160, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa às alegações da impugnação, aduzindo o que segue:

Posteriormente, após impugnação e juntada de mapas e laudo técnico, elaborado pelo Engº Dr. Sérgio de Matos Lopes - CREA-MS-1.932/D, partes de tais áreas foram acatadas e excluídas.

Todas estas áreas estão perfeitamente preservadas, em virtude da sustentabilidade e bons costumes pantaneiros de uso.

Falhas ou erros inadvertidamente ocorridos, malgrado o tempo transcorrido, são escusáveis, restando ainda, trazer a lume que as áreas aproveitáveis das pastagens foram

utilizadas em 2011, com atividade pecuária pela arrendatária: Tatiana Saab Pereira Fernandes, CPF nº 158.493.718-18, inscrição estadual nº 28.726.399-1 endereço Av. Rio Branco, 1175, bairro Vila Mamona, CEP nº 79.303.220-Corumbá-MS, que possuía 396 bovinos em 31/12/2009 e, 1.258 em 31/12/2010, conforme provam os extratos demonstrativos anexados, fornecidos pela arrendatária, devidamente cadastrada junto ao Estado de Mato Grosso do Sul.

(...)

Nos termos do art. 150 da Lei nº 5.172/1966, o direito do fisco rever o lançamento e, em consequência exigir diferença ou suplementação do tributo, ou ainda, aplicar penalidade, salvo no caso de dolo, fraude ou simulação, deverá ser ato completo e acabado nos 5 anos contados do fato gerador, não bastando o fisco iniciá-lo. Estando, no caso do ITR 2010, definitivamente extinto o crédito tributário por homologação tácita.

O ITR de 2010 foi declarado, entregue e pago com atraso, no dia 25/04/2011, conforme recibo de entrega de fl. 98, inclusive com o pagamento da multa acessória por entrega em atraso, de fl. 99, e DARFs de fls. 106 a 108. A decadência não sofre interrupção, nem mesmo pela entrega de declaração do imposto em atraso, que no caso, gerou a penalidade que foi paga.

(...)

A propriedade foi efetivamente utilizada em 2011, conforme dados fornecidos pela arrendatária, onde ocorreu a plena utilização das áreas de pastagens, nos termos do art. 10, §4º da Lei nº 9.393/1996.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar a Notificação de Lançamento, tornando-o sem efeito e, no mérito, a sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

PREJUDICIAL DE MÉRITO

DA DECADÊNCIA

Inicialmente, a contribuinte requer o reconhecimento da decadência do ITR de 2010, sob a alegação de que houve pagamento parcial, devendo ser aplicado o art. 150, § 4º, do CTN, por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação.

A DRJ entendeu pela improcedência da alegação, sob o entendimento de que a constatação da inexistência do cumprimento da obrigação principal ou, ainda, de pagamento em atraso realizado após o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no que diz respeito ao ITR, deslocaria a contagem do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado - regra geral em se

tratando de decadência -, conforme disposto no art. 173, inciso I, do CTN. É de se ver os seguintes excertos do voto proferido pela DRJ:

Portanto, a princípio, o termo inicial da contagem do prazo da decadência, em se tratando de ITR do exercício de 2010, seria 01º de janeiro de 2010.

Entretanto, importante questão a ser examinada é se o pagamento, mesmo que parcial, do imposto apurado pelo contribuinte na DITR/2010, foi realizado dentro do próprio exercício, e da anuência da Autoridade Fiscal sobre os procedimentos envolvidos na sua apuração, pois, à luz dos artigos antes citados, é de se concluir que somente sujeitam-se às normas aplicáveis ao lançamento por homologação os créditos tributários já satisfeitos por meio do pagamento, ainda que parcialmente efetuado.

Isto porque a constatação da inexistência do cumprimento da obrigação principal ou, ainda, de pagamento em atraso realizado após o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no que diz respeito ao ITR, desloca o início da contagem do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado - regra geral em se tratando de decadência -, conforme disposto no art. 173, inciso I, do CTN, abaixo transcrito:

(...)

No que diz respeito, especificamente, à questão do pagamento, faz-se oportuno transcrever excerto da Solução de Consulta Interna nº 16, de 05.06.2003, editada pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), que tem a atribuição regimental de interpretar a legislação tributária no âmbito da RFB:

(...)

No presente caso, o imposto apurado pelo contribuinte na sua DITR/2010, de **R\$10,00**, às fls. 103, não foi pago no ano de 2010, mas apenas em **25/04/2011** (fl. 107).

Considerando que o pagamento do ITR/2010, cuja quota única ou 1ª parcela venceu em **30.09.2010**, não foi realizado no ano de **2010**, e sabendo-se que o fato gerador do ITR do exercício de 2010 ocorreu em 1º.01.2010, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial, no caso, desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, (regra geral do art. 173, I, do CTN), ou seja, **1º.01.2011**, estendendo-se o direito de a Autoridade Fiscal expressamente homologar o pagamento feito ou constituir crédito tributário suplementar **até 31 de dezembro de 2015**.

Pois bem!

Conforme relatado, o caso em questão discute lançamento referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), exercício de 2010, e que, nos termos do art. 1º da Lei nº 9.393/96, trata-se de tributo de apuração anual, cujo fato gerador é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, **em 1º de janeiro de cada ano**.

A teor do disposto nos arts. 142 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) e 10 e 14 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, tem-se que o ITR é tributo sujeito ao lançamento por homologação, ou seja, cabe ao contribuinte a apuração e o pagamento do imposto devido, “independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior” (art. 10 da Lei nº 9.393/96). É ver a redação do referido dispositivo legal:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior. (...)

Consoante predica o § 4º, do art. 150, do CTN, a Fazenda dispõe do prazo de 5 (cinco) anos, **contados da data do fato gerador, para realizar o controle da atividade praticada pelo sujeito passivo**, verificando se o pagamento antecipado foi ou não suficiente para o cumprimento da obrigação tributária.

A ausência de manifestação do Fisco no decurso do prazo implica na **homologação tácita** das atividades do contribuinte relativamente à antecipação do imposto, hipótese em que se considera definitivamente extinto o crédito tributário, ressalvados os casos em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação (§ 4º, do art. 150, do CTN).

Apenas nessas hipóteses, ou seja, em que o lançamento de ofício decorrente da não homologação dos procedimentos adotados pelo contribuinte constatar dolo, fraude ou simulação, é que o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, se desloca para o artigo 173, I, não havendo que se dizer que o referido prazo pode ser aplicado aos lançamentos por homologação em que não tenha ocorrido pagamento. O simples inadimplemento do tributo não constitui prova de dolo, fraude ou simulação para fins de atrair a incidência do prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

Decerto, não é o pagamento antecipado do tributo que configura o lançamento por homologação, mas sim o dever legal de o contribuinte verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e calcular o montante devido.

Entendimento em sentido contrário não se compatibiliza com o ordenamento vigente, pois retira a força normativa da regra especial do art. 150, § 4º, do CTN, condicionando sua aplicação à existência de pagamento *stricto sensu* (e do valor que o Fisco entende devido), exigência essa, sem respaldo legal.

Nesse mesmo sentido, o entendimento de José Souto Maior Borges¹:

Poder-se-ia pretender que, se o sujeito passivo descumpre a obrigação, deixando de efetuar qualquer antecipação do pagamento, não caberia falar-se em homologação, e, portanto, nessa hipótese não caberia a invocação do art. 150, parágrafo 4º, mesmo após o transcurso do prazo nele referido. Dessa omissão só decorreria para o Fisco a abertura da via do lançamento ex officio. Mas ainda nessa hipótese possível, até em consequência de desconhecimento do concreto estado das coisas pelo Fisco, venha a ser a atividade prévia homologada, precisamente porque a homologação não é somente referível ao pagamento. Por outro lado, em impostos como o IPI e o ICMS, sujeitos a conta corrente fiscal, pode o crédito, em certo período, superar o débito, e, nada obstante, deverá o obrigado apresentar ao Fisco uma guia ‘negativa’ para fim de controle. E essa atividade deverá ser objeto de homologação. Logo, o pagamento não é necessariamente levado em linha de conta para os efeitos do art. 150, § 4º.

Também não discrepa o entendimento de Paulo de Barros Carvalho²:

[...] o prazo decadencial prescrito pelo art. 150, § 4º, aplica-se aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, isto é, àqueles em que a legislação “atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”. Em tal caso, ainda que o contribuinte deixe de antecipar o pagamento, o lapso temporal tem início na data da ocorrência do fato gerador.

O lançamento por homologação não tem por pressuposto a realização do pagamento, mas o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. [...].

¹ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 397

² CARVALHO, Paulo de Barros. Decadência no Direito Tributário. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Coord.) **Decadência e prescrição em Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: MP Editora, 2010, p. 84.

Afora posicionamento pessoal e a despeito do posicionamento acima vesgartado, reconheço que o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art. 543-C, do CPC/73), fixou o entendimento no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se:

a) Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte;

b) A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei.

Conforme depreende-se da ementa, senão vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos

imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Não se pode, portanto, deixar de reconhecer a relevância da existência ou não de pagamento ou declaração/confissão (ainda que parciais) para fins de definição do critério para a contagem de prazo decadencial.

Conforme determina o § 2º do art. 62 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, a interpretação adotada pelo Superior Tribunal de Justiça deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Assim, aplicando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao caso em questão, que trata da exigência de ITR, referente ao exercício de 2010, verifico que as três condições legais aclaradas pela jurisprudência do STJ para a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, na contagem do lustro decadencial, **foram clara e plenamente atendidas no caso concreto**, quais sejam: (a) O caso trata de ITR, tributo sujeito à sistemática do lançamento por homologação (art. 150, do CTN); (b) O contribuinte recolheu o ITR que entendia devido, conforme fl. 107; e (c) A ocorrência de dolo, fraude ou simulação não foi sequer alegada pelo Fisco, não havendo nos autos qualquer prova ou indício de condutas dessa natureza.

Não se pode confundir recolhimento a menor do imposto com falta de recolhimento. **O pagamento antecipado de saldo devedor – condição para aplicação do art. 150, § 4º, foi realizado**, não se podendo alegar que não haveria o que o Fisco homologar. Isto porque, repiso, não é o pagamento que é objeto de homologação.

Dessa forma, o fato gerador do ITR, exercício 2010, ocorreu em 01/01/2010, sendo este o termo inicial para a contagem do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN. Dessa forma, a autoridade administrativa teria até o dia 31/12/2014 para expressamente homologar o pagamento feito ou constituir crédito tributário suplementar (05 anos a partir da ocorrência do fato gerador), sob pena de homologação tácita.

Assim, tendo em vista que o contribuinte autuado teve ciência da Notificação de Lançamento apenas em 14/09/2015 (AR de fls. 37), não restam dúvidas de que o direito de efetuar o lançamento já havia decaído.

A propósito, não cabe relativizar a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, conforme pretendido pela DRJ, eis que não há previsão para a adoção do prazo estipulado no art. 173, I, do CTN, nas hipóteses em que o pagamento ocorre após o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ademais, percebo que o pagamento, ainda que realizado após o exercício seguinte, foi acrescido da multa e dos juros, conforme atesta a própria decisão de piso, o que, a meu ver, impõe a necessária aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, e o reconhecimento da decadência do presente crédito tributário.

Neste diapasão, deve ser reconhecida a decadência do crédito tributário em questão, tornando-se desnecessária a apreciação de qualquer questão de mérito, inclusive nesta instância recursal.

Por todo o exposto, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e DAR-LHE PROVIMENTO para reconhecer a decadência do crédito tributário, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira