



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10280.721045/2013-07
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-005.964 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de fevereiro de 2020
Recorrente ANTONIO DOS REIS MACHADO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. DUPLO GRAU DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO PARCIAL. MATÉRIA NÃO CONSTANTE NA IMPUGNAÇÃO QUE INSTAUROU O LITÍGIO. INOVAÇÕES. PRECLUSÃO.

Em procedimento de exigência fiscal o contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que delineia especificamente a matéria a ser tornada controvertida, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido diretamente indicada ao debate naquela oportunidade, excetuada a questão de ordem pública, como, por exemplo, a decadência. Inadmissível a apreciação em grau de recurso voluntário de matéria nova não apresentada para enfrentamento por ocasião da impugnação. Nos termos do art. 17 do Decreto 70.235, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão consumativa em relação ao tema. Impossibilidade de apreciação da temática, inclusive para preservar as instâncias do processo administrativo fiscal. Não conhecimento do recurso voluntário neste particular.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2008

DECADÊNCIA. ITR. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO E DECLARAÇÃO.

O prazo decadencial para o Fisco constituir crédito tributário relativo ao ITR, imposto sujeito ao lançamento por homologação, deve ser contado com base no art. 173, inciso I, do CTN, caso não esteja comprovada a existência de pagamento antecipado, e não havendo sido previamente declarado o débito objeto de questionamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em conhecer em parte do recurso; e, na parte conhecida, por maioria de votos, em rejeitar a alegação de

decadência, vencidos os conselheiros Martin da Silva Gesto, Leonam Rocha de Medeiros (relator) e Juliano Fernandes Ayres, que a acataram. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ronnie Soares Anderson.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima, Martin da Silva Gesto, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Suplente convocada), Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente o conselheiro Mário Hermes Soares Campos.

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 66/73), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 56/59), proferida em sessão de 29/08/2014, consubstanciada no Acórdão n.º 03-063.378, da 1.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF (DRJ/BSB), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente à impugnação (e-fls. 37/38), mantendo-se o crédito tributário lançado, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR

Exercício: 2008

DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – DECADÊNCIA

Nessa modalidade de lançamento, na falta de pagamento ou em caso de pagamento após o exercício de apuração do imposto, aplica-se a regra geral prevista no inciso I do art. 173 do CTN, para efeito de contagem do prazo decadencial. Não alcançado o crédito tributário pela decadência, o lançamento que o constituiu deve ser mantido.

DAS ÁREAS COM PRODUTOS VEGETAIS E DE PASTAGENS – DO VTN ARBITRADO – MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS

Consideram-se matérias não impugnadas a glosa das áreas declaradas com produtos vegetais e com pastagens, além do arbitramento do VTN com base no SIPT, por não terem sido expressamente contestadas nos autos, nos termos da legislação processual vigente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, no Procedimento Fiscal n.º 02101/00053/2013, para fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, referente ao ITR, Declaração n.º 02.12511.28, NIRF 2.195.559-0, Código do Imóvel no INCRA 051055007412-3, com o procedimento iniciado conforme cientificação em 21/01/2013 (e-fl. 24), com lançamento

lavrado juntamente com suas peças integrativas (e-fls. 31/34), com Relatório Fiscal juntado aos autos (e-fl. 32), tendo o contribuinte sido notificado em 17/04/2013 (e-fl. 35), foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação (e-fls. 56/59), pelo que passo a adotá-lo:

Pela notificação de lançamento n.º 02101/00053/2013 (fls. 31), o contribuinte/interessado foi intimado a recolher o crédito tributário de R\$ 145.810,38, referente ao lançamento do ITR/2008, da multa proporcional (75,0%) e dos juros de mora, calculados até 06/04/2013, tendo como objeto o imóvel rural “Fazenda Grapiúna” (NIRF 2.195.559-0), com área total declarada de 4.356,0 ha, situado no município de Paragominas - PA.

A descrição dos fatos e o enquadramento legal, o demonstrativo de apuração do imposto devido e multa de ofício/juros de mora encontram-se às fls. 32/34.

A ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão interna da DITR/2008, iniciou-se com o termo de intimação de fls. 21/23, não atendido, para o contribuinte apresentar, dentre outros, os seguintes documentos de prova:

- comprovantes da área com produtos vegetais em 2007, tais como notas fiscais do produtor e de insumos, certificados de depósito, contratos ou cédulas de crédito rural;

- fichas de vacinação e demonstrativo de movimentação de gado, notas fiscais de aquisição de vacinas e de produtor, referentes ao rebanho existente no ano de 2007, para comprovar a área de pastagem informada na DITR/2008;

- laudo de avaliação do imóvel, com ART/CREA, nos termos da NBR 14653 da ABNT, com fundamentação e grau de precisão II, contendo os elementos de pesquisa identificados e planilhas de cálculo; alternativamente, avaliações de Fazendas Públicas ou da EMATER.

Após análise da DITR/2008, a autoridade autuante glosou integralmente as áreas declaradas com produtos vegetais (1.100,0 ha) e com pastagens (2.866,0 ha), além de desconsiderar o VTN declarado de R\$ 189.000,00 (R\$ 43,39/ha) e arbitrará-lo em R\$ 780.638,76 (R\$ 179,21/ha), com base no Sistema de Preço de Terras – SIPT da RFB, com o consequente aumento do VTN tributável e da alíquota de cálculo, pela redução do grau de utilização do imóvel, apurando imposto suplementar de R\$ 66.567,93, conforme demonstrativo de fls. 33.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente em 16/05/2013 (e-fls. 37/38). Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada (e-fls. 56/59), pelo que peço vênha para reproduzir:

Cientificado do lançamento em 17/04/2013 (fls. 35), o contribuinte, por meio de representante legal, apresentou em 16/05/2013 sua impugnação de fls. 37/38, exposta nesta sessão e lastreada nos documentos de fls. 39/52, alegando, em síntese:

- a notificação referente ao ITR/2008 teve sua prescrição em 01/01/2013, após cinco anos, não cabendo mais à RFB o direito de lançar débitos, no teor do art. 173 da Lei n.º 5.172/1966.

Ao final, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, o interessado requer seja acolhida a presente impugnação e cancelado o débito fiscal em questão.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ (e-fls. 56/59), primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo* foram refutadas cada uma das insurgências do

contribuinte por meio de razões baseadas nos seguintes tópicos: **a)** Da decadência; **b)** Das matérias não impugnadas. Ao final, consignou-se que julgava improcedente a impugnação.

Do Recurso Voluntário

No recurso voluntário, interposto em 25/09/2015 (e-fls. 66/73), o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de decretar a decadência. Subsidiariamente, desconsiderar a glosa de terra, considerando apenas as informações declaradas na DITR.

Na peça recursal aborda os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF: **a)** Da decadência; e **b)** Da necessidade de discussão acerca da glosa de terras não tributadas – Possibilidade de reconhecimento em esfera administrativa.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto Vencido

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário não atende a todos os pressupostos de admissibilidade.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos, pois há regularidade formal, inclusive estando adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte, e apresenta-se tempestivo (notificação em 14/09/2015, e-fl. 62, protocolo recursal em 25/09/2015, e-fl. 66, e despacho de encaminhamento, e-fl. 76), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

No entanto, o recurso não atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos. O recurso é cabível (previsto no Decreto 70.235), há interesse recursal (existe sucumbência após decisão da DRJ, o recorrente foi vencido em sua tese de defesa), o recorrente detém legitimidade para recorrer (considerando que está indicado como sujeito passivo do crédito tributário), mas, em contra fluxo, existe, ao menos parcialmente, fato impeditivo e/ou mesmo extintivo do poder de recorrer relativo à preclusão consumativa que se operou quanto à matéria não apresentada na impugnação – excetuada a questão de ordem pública pertinente a decadência –, não controvertida tempestivamente nos autos e constantes como inovação no

recurso voluntário, qual seja, a matéria posta no capítulo “Da necessidade de discussão acerca da glosa de terras não tributadas – Possibilidade de reconhecimento em esfera administrativa”.

É que na impugnação essa questão não foi apresentada. Não há uma só linha tratando dela.

Ora, os arts. 14, 16 e 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972, dispõem que:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997).

Desta forma, nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto n.º 70.235/72, acima transcritos, a fase litigiosa do processo administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a impugnação contendo as matérias que delimitam expressamente os limites da lide, sendo elas submetidas à primeira instância para apreciação e decisão, tornando possível a veiculação de recurso voluntário em caso de inconformismo com as matérias julgadas, não se admitindo conhecer de inovação em sede de recurso.

A competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) circunscreve-se ao julgamento de “recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial”, de forma que não se aprecia a matéria não impugnada para enfrentamento em sede de revisão.

Se determinada matéria não foi impugnada ocorreu a preclusão consumativa, tornando inviável aventá-la em sede de recurso voluntário como uma inovação. Apenas matérias de ordem pública poderiam ser conhecidas.

Nesse sentido, o Egrégio CARF tem decidido por não conhecer de matéria que não tenha sido objeto de litígio no julgamento de primeira instância, a teor dos Acórdãos ns.º 9303-004.566 (3.ª Turma/CSRF), 2201-005.340 e 2202-005.612 (2.ª Seção/2.ª Câmara/2.ª Turma Ordinária, de minha relatoria), bem como em precedentes de minha relatoria quando integrando Turma Extraordinária da 1.ª Seção, Acórdão n.º 1002-000.102.

Deste modo, não conheço da inovação recursal trazida no recurso voluntário, que não se caracteriza como questão de ordem pública, deixando de apreciar matéria nova, inclusive, para evitar supressão de instância.

Sendo assim, conheço parcialmente do Recurso Voluntário (e-fls. 66/73), deixando de conhecer a temática posta no capítulo “Da necessidade de discussão acerca da glosa de terras não tributadas – Possibilidade de reconhecimento em esfera administrativa”.

Mérito

A decadência é a única matéria de mérito posta para deliberação.

Passo a analisá-la.

- Decadência

A defesa advoga que se operou a decadência. Isso seria um efeito do § 4.º do art. 150 do CTN. A matéria constou da impugnação e foi o único tema debatido.

A decisão de piso consigna que não houve decadência, pois se aplica o inciso I do art. 173 do CTN, vez que não houve pagamento do ITR declarado na DITR. A defesa, entretanto, reitera a decadência. Diz, em outras palavras, que a Fazenda Pública, com o não pagamento, poderia ter agido, mas, como não o fez, operou-se a decadência. A declaração prévia do tributo (DITR confessando débito), em verdade, equivaleria a pagamento antecipado para fins da contagem do prazo decadencial.

Quanto aos dados fáticos, consta dos autos que o fato imponível ocorreu em 01/01/2008 (e-fl. 31), enquanto isso a notificação do lançamento de ofício se efetivou em 17/04/2013 (e-fl. 35), ademais consta que não houve pagamento do imposto devido apurado na DITR transmitida voluntariamente pelo contribuinte e recepcionada em 26/08/2011 (e-fl. 31).

Pois bem. Do ponto de vista dos fatos, o ITR suplementar lançado de ofício, após a DITR cair em malha fiscal, a qual estava sujeita ao procedimento de homologação pela Administração Tributária, é do exercício (período-base) 2008 e tem como fato gerador 1.º de janeiro de 2008, a teor do art. 1.º da Lei n.º 9.393, ademais a notificação cientificando o contribuinte do lançamento ocorreu em 17/04/2013.

Outrossim, consta dos autos que o lançamento suplementar arbitrou o Valor da Terra Nua (VTN), glosando o VTN declarado pelo contribuinte, uma vez que, após intimado a comprovar o VTN declarado na data de 1.º de janeiro de 2008, a preço de mercado (e-fl. 32), o contribuinte se manteve inerte. Também, houve glosa de área de produtos vegetais e de pastagem não comprovadas. Com isso, a fiscalização agiu e efetivou o lançamento suplementar.

Veja-se que o art. 1.º da Lei n.º 9.393, de 1996¹, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, estabelece que o aspecto temporal da regra matriz de incidência tributária do ITR é 1.º de janeiro de cada ano, daí a intimação da fiscalização para que o contribuinte comprovasse o VTN declarado na referida data e comprovasse as áreas de produtos vegetais e de pastagens que alegava possuir.

Ora, o ITR possui fato gerador instantâneo/simples, único ou imediato, podendo também dizer-se que o fato gerador é temporal, estando plenamente aperfeiçoado no momento do seu aspecto temporal (isto é, em 1.º de janeiro de cada ano) diversamente, por exemplo, do IRPF² que é do tipo complexo/complexo ou periódico (de formação sucessiva) só se aperfeiçoando no último momento do exercício de apuração por abranger a disponibilidade

¹ Art. 1.º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1.º de janeiro de cada ano.

² O raciocínio para o IRPF é diverso por ter o fato gerador deste natureza diferente do ITR. Conferir Acórdão n.º 2202-005.705, de minha relatoria.

econômica ou jurídica adquirida em um determinado período de tempo que é durante todo o calendário.

Observando o caderno processual constato que não consta comprovação da antecipação do pagamento do ITR declarado. Mas, de outro lado, consta, como já consignei, que a DITR foi transmitida, tanto que o lançamento foi em trabalho de malha fiscal, tendo ocorrido a transmissão antes de ser efetivado o lançamento de ofício suplementar.

Nesta DITR transmitida há a declaração de débito de ITR (“Imposto Devido”), que é considerado um débito confessado. Nos autos não consta informação acerca do pagamento. Nos autos observo, igualmente, que o lançamento de ofício foi efetivado apenas no que se relaciona a diferença entre o já declarado (“imposto devido” confessado na DITR) e o apurado no lançamento de ofício que revisou a DITR.

O ITR declarado, que apurou imposto devido na declaração transmitida, é considerado um tributo confessado posto que o § 1.º do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 2.124, de 1984, prescreve que “[o] documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito”.

De igual modo, o art. 16 da Lei n.º 9.779, de 1999, reza que: “*Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.*” E, neste caso, a DITR é uma obrigação acessória, com força de confissão de dívida, exigida pela Administração Tributária, sob pena de multa, impondo-se que o contribuinte possa constituir o próprio crédito tributário caso indique na declaração ter “Imposto Devido”, confessando-o.

Somado a isto, a **Súmula 436 do STJ** enuncia que “[a] entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.”

Pois bem. Após tal digressão, cabe ponderar que o ITR é tributo com fato gerador tido por instantâneo ou temporal, ocorrendo o fato imponible da exigência fiscal em 1.º de janeiro de cada ano, logo o fato imponible do ITR do ano de 2008 é 1.º de janeiro de 2008, de modo que o lançamento decai em 31 de dezembro de 2012³, por ser tributo sujeito a homologação e haver confissão de débito via DITR, sendo este o termo *ad quem* do lustro decadencial para o imposto suplementar.

Por conseguinte, se a notificação de ciência do lançamento suplementar é de 17/04/2013 (e-fl. 35) tem razão o recorrente.

Importante notar o disposto na parte final da Tese Jurídica do **Tema Repetitivo 163 do STJ**, do recurso representativo de controvérsia RESP 973.733, nestes termos (destaco o final): “*O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário*

³ Importante anotar que o exercício fiscal, pela legislação, coincide com o ano-base, que começa no dia 1.º de janeiro e termina no dia 31 de dezembro de cada ano. Por isso, o prazo fatal do lustro decadencial não é 1.º de janeiro de 2009, mas sim 31/12/2008. A contagem é por ano-fiscal e não por ano-civil.

(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**”.

Acrescente-se, igualmente, a **Súmula 555 do mesmo STJ**, que indica como precedente o Tema Repetitivo 163 do STJ, do recurso representativo de controvérsia RESP 973.733, enunciando: **“Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.”** (grifei)

Corolário lógico da enunciação da parte final da Tese Jurídica do Tema Repetitivo 163, do recurso representativo de controvérsia RESP 973.733, ou da primeira parte da Súmula n.º 555 do STJ, é que, uma vez transmitida declaração com apuração de “imposto devido”, passando a declaração a ter natureza de confissão de dívida, sendo o débito considerado confessado, exsurge para a Administração Tributária o dever de homologar o procedimento.

Veja-se, aliás, a seguinte ementa do STJ com destaques necessários acrescidos para clareza da exposição:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. SUBMISSÃO À REGRA PREVISTA NO ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 3/STJ. **TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DISCUSSÃO SOBRE A NÃO REGULARIDADE DA CDA. ALEGADO CERCEAMENTO DE DEFESA. QUESTÕES ATRELADAS AO REEXAME DE MATÉRIA DE FATO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DÉBITO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO VENCIMENTO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DISPENSA DE HOMOLOGAÇÃO FORMAL PARA SER EXIGIDO.**

1. O reexame de matéria de prova é inviável em sede de recurso especial (Súmula 7/STJ).

2. **Cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação em que que houve a declaração do débito tributário pelo contribuinte. Assim, “no ponto, a orientação do acórdão recorrido está em consonância com o entendimento do STJ expresso na Súmula n.º 436 desta Corte, in verbis: ‘A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco’**” (AgInt no AREsp 896.342/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/09/2016, DJe 14/09/2016)

3. Agravo interno não provido.

(AgInt nos EDcl no AREsp 1.039.867/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/03/2018, DJe 19/03/2018)

Referido julgado, acima colacionado, de Março/2018, sintetiza e sistematiza a aplicação conjunta da Súmula n.º 436 do STJ, da Súmula n.º 555 do STJ e da Tese Jurídica do Tema Repetitivo 163, do recurso representativo de controvérsia RESP n.º 973.733.

Vale dizer, há o que se homologar e deve-se efetivar essa homologação no prazo e forma disciplinada no § 4.º do art. 150 do CTN. Inclusive, caso hipoteticamente a Administração

Tributária concordasse com o valor declarado/confessado, e não tendo sido pago, deveria enviá-lo diretamente para cobrança, sob pena de prescrição⁴ (e na confissão nem se fala em decadência), não existiria necessidade de qualquer ato de lançamento pela Administração Tributária nesta eventualidade (concordância com o valor declarado), pois, como dito, o débito declarado constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário.

Vale dizer, a DITR, com o débito declarado e confessado, constitui instrumento hábil à execução fiscal.

Nesta toada, importante destacar, *ad argumentandum tantum*, a título meramente exemplificativo, que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil já reconheceu a DITR como um instrumento constitutivo de crédito, tendo natureza de confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário. Isto porque, a listou junto da DCTF, da GFIP e da DIRPF⁵ como hipótese constitutiva do crédito tributário, na forma do art. 1.º da Instrução Normativa RFB n.º 1.491, de 2014, que dispunha sobre débitos a serem incluídos nos parcelamentos especiais, a qual para parcelar exigia que o crédito estivesse plenamente constituído, impondo ao contribuinte fazer a própria constituição, declarando-o e, assim, confessando-o e constituindo-o, caso ainda não tivesse constituído, neste termos:

Art. 1.º Poderão ser incluídos nas modalidades de que trata o § 1.º do art. 1.º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 13, de 30 de julho de 2014, os débitos vencidos até 31 de dezembro de 2013, desde que sejam declarados à Secretaria da Receita Federal (RFB)

⁴ TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. (...) TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO, GIA OU SIMILAR PREVISTA EM LEI. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRAZO PRESCRICIONAL. (...) INÉRCIA IMPUTADA À EXEQUENTE.

(...)

2. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que o pagamento do tributo é antecipado pelo contribuinte, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4.º, do CTN, tendo a Fazenda Pública, em regra, cinco anos para homologar o pagamento antecipado, a contar da ocorrência do fato gerador.

(...)

4. Nesses casos de ausência de antecipação do pagamento pelo contribuinte, a mera apresentação de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração semelhante prevista em lei, tal qual a Declaração de Importação apresentada na espécie, perfaz modalidade de constituição do crédito tributário, e o valor declarado pode ser imediatamente inscrito em dívida ativa, independentemente de qualquer procedimento administrativo de lançamento, ou notificação do contribuinte.

5. Hipótese em que o Tribunal de origem afirmou que o crédito foi constituído no momento em que o contribuinte entregou as declarações de importação e não efetuou o recolhimento do ICMS.

6. Assim, não há se falar em decadência em relação aos valores declarados, mas apenas em prescrição do direito à cobrança, cujo termo inicial do prazo quinquenal é o dia útil seguinte ao do vencimento, quando tornam-se exigíveis, seguindo a inteligência do art. 174 do Código Tributário Nacional.

7. Restando incontroverso nos autos que o contribuinte declarou e não recolheu valores relativos ao ICMS, em 12/11/1993 e 2/12/1993, e ocorrida a citação por edital em 23/8/1999, deve a execução fiscal ser extinta por força da prescrição, mormente quando afastada na origem a aplicação da Súmula 106/STJ.

8. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no REsp 1145116/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/04/2014, DJe 07/05/2014)

⁵ Não listou a antiga DIPJ por ter ela perdido, a partir da Instrução Normativa SRF 16, de 2000, a condição declaratória-confessória em face da DCTF ter assumido este efeito declaratório-confessório, tendo a DIPJ mantido um caráter meramente informativo, enquanto vigente. Ao contrário disto, a co-irmã DIRPF mantém o seu caráter declaratório, sendo instrumento de confissão de dívida e, ainda, estando em vigor.

até 14 de agosto de 2015. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.576, de 30 de julho de 2015)

§ 1.º O disposto no caput aplica-se às seguintes declarações:

I – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF);

II – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP);

III – Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF); e

IV – Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR).

§ 2.º Na hipótese de débito declarado a menor do que o devido, a inclusão do valor complementar será feita mediante entrega de declaração retificadora, no prazo fixado no caput.

§ 3.º O disposto neste artigo não implica prorrogação do prazo para apresentação de declaração fixado em legislação específica, nem exonera o sujeito passivo da exigência de multa de ofício isolada decorrente de falta ou atraso na entrega de declaração.

Ainda, tem-se que destacar que a atual Portaria PGFN n.º 33, de 2018⁶, com redação da Portaria PGFN n.º 660, de 2018, enuncia prescritivamente que a inscrição em dívida ativa será efetivada para três hipóteses (art. 3.º, § 1.º, I, II e III): (i) débitos exigíveis de natureza tributária, constituídos por lançamento de ofício, **(ii) débitos exigíveis de natureza tributária, confessados por declaração**, e (iii) débitos de natureza não tributária.

Aliás, recente voto vencedor da 1.ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no Acórdão n.º 9101-004.409, datado de 12/09/2019, a despeito de tratar de outro tributo, segue o mesmo processo hermenêutico que desenvolvo neste voto. A ementa do julgado segue transcrita com o destaque que importa enaltecer:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO COM EFEITO DE CONFISSÃO DE DÍVIDA.

Nos tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação” a contagem do prazo decadencial é regida pelo artigo 150, § 4.º, do CTN na ausência de dolo, fraude e simulação, e contanto que o contribuinte tenha realizado o pagamento antecipado ou apresentado declaração com efeito de confissão de dívida.

No caso concreto, penso que o procedimento de homologação (revisão da DITR em malha fiscal) ocorreu quando já decaído o direito de lançar.

Veja-se que com a entrega da declaração, com força de confissão de dívida – que pode ser instrumento hábil para a execução fiscal, após inscrição em dívida ativa –, teria o fisco obrigação de homologar, **há o que homologar**, ademais, constatando inexatidões ou omissões na DITR quando do exercício da atividade enunciativa de autolancamento efetivada pelo contribuinte, aplicar-se-ia o art. 149, V, do CTN, de modo que a administração tributária deveria agir e efetuar o lançamento de ofício, por lhe ser privativo e obrigatório o lançamento (CTN, art. 142). Ora, comprovada a omissão ou a inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada ao autolancamento, deve a autoridade administrativa, no exercício da atividade revisora, não homologar o procedimento e efetuar o lançamento de ofício (CTN, art. 150).

⁶ A norma disciplina os procedimentos para o encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União, bem como estabelece os critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita.

Então, para o ITR, tributo sujeito ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial quinquenal para o lançamento de ofício do imposto suplementar se rege pelo disposto no art. 150, § 4.º, do CTN, quando ausente imputação de dolo, fraude ou simulação, **e presente** ou o pagamento antecipado ou **a confissão de débitos via DITR, que apura “Imposto Devido” no “Cálculo do Imposto”, o qual já pode ser exigido em execução fiscal após a inscrição do débito declarado constante na DITR em dívida ativa.** Expirado o prazo sem que a Administração Tributária tenha se pronunciado, considera-se homologado o autolancamento.

Neste sentido, com razão o recorrente na sua insurgência, no capítulo “decadência”, **em relação ao ITR suplementar lançado de ofício.**

Observe-se, com bastante cuidado e atenção, que decaído o lançamento de ofício suplementar, tem-se que ponderar que o débito confessado na DITR não está decaído, pois foi confessado tempestivamente pelo contribuinte (DITR transmitida em 26/08/2011, para o ITR 2008) e, dali em diante, não é mais sujeito à decadência, passa a ser regido pela prescrição.

Sendo assim, acolho a prejudicial de decadência exclusivamente no que se refere ao ITR suplementar lançado de ofício.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer a temática posta no capítulo “Da necessidade de discussão acerca da glosa de terras não tributadas – Possibilidade de reconhecimento em esfera administrativa”, e, no mérito, acolho a prejudicial de decadência em relação ao ITR suplementar objeto do lançamento de ofício, de modo que dou provimento ao recurso, reformando a decisão de piso e cancelando o lançamento. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço em parte do recurso, para, na parte conhecida, DAR-LHE PROVIMENTO.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros

Voto Vencedor

Conselheiro Ronnie Soares Anderson - Redator Designado

Não obstante as bem articuladas razões do voto do relator, tenho entendimento diverso a respeito da decadência.

O exame da fundamentação da decisão do STJ no RESP n.º 973.733/SC evidencia que, naquela oportunidade, o foco da discussão foi a impossibilidade de aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173 do CTN (tese dos '5 + 5').

Então, ainda que conste da ementa do acórdão o trecho '*inexistindo declaração prévia do débito*', não se discerne, naquela decisão, qualquer aprofundamento, sequer abordagem, no que concerne aos casos em que o contribuinte declara apenas uma parte do débito, quedando silente com relação à fração significativa do tributo devido. Ou seja, o alcance da expressão '*inexistindo declaração prévia do débito*' não foi devidamente explicado, gerando controvérsia no que concerne aos referidos casos de declaração parcial do débito.

Na mesma linha, os precedentes da Súmula n.º 555 do STJ não enfrentam, com a devida especificidade que requer a matéria, tal situação.

Noto que não tenho divergência quanto à possibilidade de se reconhecer a DITR como instrumento de confissão de dívida, tal como acontece com a DCTF, por exemplo, nos termos já assentados pela Súmula n.º 436 do STJ. Dessa feita, desnecessária a lavratura de lançamento relativamente ao débito já confessado, mediante a entrega daquela declaração.

Porém com relação ao débito que não foi confessado e que teve de ser apurado de ofício pela fiscalização, e para o qual não houve qualquer pagamento, não se constata as condições para a aplicação do prazo do art. 150, § 4º, do CTN, visto não haver o que ser submetido à homologação pelas autoridades tributárias.

O tema não é estranho ao CARF, cabendo mencionar que, em que pese tratar-se de matéria controvertida, são vários os precedentes no sentido ora exposto, valendo citar, dentre outros os acórdãos n.º 1302-003.391 (mar/19), e o acórdão do Pleno de n.º 9900-000.275 (dez/11), do qual colho o seguinte excerto:

Com esses esclarecimentos, podemos enfrentar agora a situação em que (a) há previsão legal de pagamento antecipado, (b) não há pagamento, (c) não há constatação de dolo, fraude ou simulação, porém, (d) existe declaração prévia do débito a ser lançado. Nesse caso, de acordo com o item "1" da ementa do RESP n.º 973.733 - SC, não é necessário que se conte o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Isso, por uma questão muito simples: a declaração a que se refere o item sob comento é aquela que tem a natureza de confissão de dívida e, com o débito confessado, é despicando qualquer lançamento, posto que ele pode ser imediatamente executado e, com essa declaração, inicia-se o prazo prescricional de cobrança.

Totalmente equivocado é tentar concluir que, não sendo necessário que o prazo decadencial se conte a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, aplicar-se-ia como termo inicial da contagem do prazo decadencial o fato gerador.

Maior confusão ainda é a de, frente à situação em que há declaração apenas parcial do débito, sem qualquer recolhimento, não aplicar como termo inicial da contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Nessa situação, temos totalmente atendido o antecedente lógico (a) há previsão legal de pagamento antecipado, (b) não há

pagamento, (c) não há constatação de dolo, fraude ou simulação e (d) não existe declaração prévia do débito a ser lançado. **Assim, ocorrendo a condição antecedente lógica, é necessária a aplicação do consequente, com a contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.** (grifei)

Entendimento diverso comportaria situações tais como admitir-se a antecipação do prazo decadencial em casos em que o sujeito passivo declarasse apenas ínfima parte do débito devido, em acintoso prejuízo à capacidade do Estado verificar o devido cumprimento, por parte daquele, das obrigações tributárias previstas na legislação de regência.

Considero, por fim, que frente às discordâncias ainda não dirimidas satisfatoriamente no âmbito administrativo ou judicial - no que diz respeito especificamente a situações tais como a ora abordada - devem ser prestigiados os termos do *caput* do art. 150 do CTN, segundo o qual a atividade objeto de homologação por parte do Fisco é a antecipação do pagamento do tributo, ainda que se corra o risco de ver reputada tal interpretação como 'literal'.

Nessa esteira, deve então ser aplicado no particular o inciso I do art. 173 do CTN, cabendo ser observado que, tratando-se no caso do exercício 2008, tem-se que o fato gerador do tributo ocorreu no dia 1º/01/2008. Assim, verifica-se que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é o dia 1º/01/2009 estendendo-se o direito de a autoridade administrativa constituir crédito tributário até 31/12/2013.

Havendo sido o contribuinte cientificado da autuação em 10/04/2013, constata-se que o lançamento não está decaído, devendo ser rejeitada a pretensão recursal quanto a esse tópico.

Ante o exposto, voto em rejeitar a alegação de decadência.

Ronnie Soares Anderson

(documento assinado digitalmente)