



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



**Processo nº** 10530.722327/2014-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-007.257 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 5 de outubro de 2020  
**Recorrente** RIO GRANDE PARTICIPACOES E ADMINISTRACAO S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2009

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. MATÉRIA SUMULADA. SÚMULA CARF N.º 2

É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de inconstitucionalidade. O pleito de reconhecimento de inconstitucionalidade materializa fato impeditivo do direito de recorrer, não sendo possível conhecer o recurso neste particular. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de normas tributárias.

**DILIGÊNCIA/PERÍCIA.**

A realização de diligência ou perícia pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, ou que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador. Neste contexto, a autoridade julgadora indeferirá os pedidos de diligência que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de perícia. Inexiste cerceamento de defesa.

**DO ÔNUS DA PROVA. DITR. FATOS DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE.**

Cabe ao contribuinte, quando solicitado pela autoridade fiscal, comprovar com documentos hábeis, os dados informados na sua DITR, posto que é seu o ônus da prova.

**PROVAS DOCUMENTAIS COMPLEMENTARES. INOCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO.**

É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de impugnação, desde que os documentos, especialmente juntados com o recurso voluntário, sirvam para robustecer tese que já tenha sido apresentada e/ou que se verifiquem as hipóteses das alíneas do § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235.

**NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade

lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei. Inexistindo demonstração de preterição do direito de defesa, especialmente quando o contribuinte exerce a prerrogativa de se contrapor a acusação fiscal ou aos termos da decisão de primeira instância que lhe foi desfavorável, não se configura qualquer nulidade.

**DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. INEXISTÊNCIA DE PRECLUSÃO MESMO NÃO CONSTANDO NA IMPUGNAÇÃO.**

O instituto da decadência, no âmbito do direito tributário, é matéria de ordem pública, que transcende aos interesses das partes, sendo cognoscível até mesmo de ofício pelo julgador administrativo, em qualquer instância recursal, não se sujeitando a preclusão caso não deduzida na impugnação, mas estando instaurada a fase litigiosa do procedimento fiscal.

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

Exercício: 2009

**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.

**INSTRUMENTO CONSTITUTIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DITR. LANÇAMENTO. SUJEIÇÃO PASSIVA DO TRANSMITENTE DA DECLARAÇÃO QUE SEJA POSSUIDOR DO IMÓVEL A QUALQUER TÍTULO.**

A alegação de ilegitimidade passiva arguida pelo recorrente somente pode ser aceita se acompanhada de provas dessa condição e que a comprovação seja contemporânea ao fato gerador, a fim de poder afastá-lo. O promissário comprador de imóvel rural, que transmite voluntariamente DITR, inclusive declarando utilização e aproveitamento de áreas, que somente o possuidor poderia conhecer, é parte legitimada para a sujeição passiva do ITR.

**DO VALOR DA TERRA NUA (VTN). SUBAVALIAÇÃO**

Deve ser mantido o VTN arbitrado pela fiscalização, com base no SIPT, por falta de documentação hábil (Laudo de Avaliação, elaborado por profissional habilitado, com ART devidamente anotada no CREA, em consonância com as normas da ABNT - NBR 14.653-3), demonstrando, de maneira inequívoca, o valor fundiário do imóvel, a preço de mercado, à época do fato gerador do imposto, observadas as suas características particulares.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. 75%. LEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. MULTA CONFISCATÓRIA. INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA CARF N.º 2.

É cabível, por expressa disposição legal, a aplicação da multa de 75% decorrente do lançamento de ofício quando formalizada a exigência de crédito tributário pela Administração Tributária.

Durante todo o curso do processo administrativo fiscal, é defeso apreciar arguições de aspectos da constitucionalidade da lei, como conceber que a multa aplicada com base na lei seja confiscatória. A Súmula CARF n.º 2 enuncia que o Egrégio Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA CARF N.º 4.

É cabível, por expressa disposição legal, a partir de 01/04/1995, a exigência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Inexiste ilegalidade na aplicação da taxa SELIC devidamente demonstrada no auto de infração, porquanto o Código Tributário Nacional outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento e autoriza a utilização de percentual diverso de 1%, desde que previsto em lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às matérias vinculadas a alegações de inconstitucionalidade de normas tributárias e efeito confiscatório, para, na parte conhecida: por maioria de votos, rejeitar a preliminar de decadência, vencidos os conselheiros Martin da Silva Gesto, Leonam Rocha de Medeiros (relator) e Juliano Fernandes Ayres; e no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. 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: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

## Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 99/130, repetido e-fls. 142/174), 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. 74/93), proferida em sessão de 26/04/2017, consubstanciada no Acórdão n.º 03-074.298, 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. 21/48), cujo acórdão restou assim ementado:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR**

Exercício: 2009

**DA NULIDADE DO LANÇAMENTO. DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA**

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. A impugnação tempestiva da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal, e somente a partir disso é que se pode, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela.

**DO ÔNUS DA PROVA**

Cabe ao contribuinte, quando solicitado pela Autoridade Fiscal, comprovar com documentos hábeis, os dados informados na sua DITR, posto que é seu o ônus da prova.

**DO FATO GERADOR. DO SUJEITO PASSIVO. PROPRIETÁRIO. REGISTRO DO IMÓVEL**

O ITR tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel, localizado fora da zona urbana do município, em 1.º de janeiro de cada ano. Contribuinte do Imposto Territorial Rural é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. Enquanto não cancelado o registro imobiliário, referente à matrícula do imóvel rural junto ao competente Cartório de Registro Imobiliário, ele continua produzindo todos seus efeitos legais, inclusive para fins de identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

**DO VALOR DA TERRA NUA (VTN). SUBAVALIAÇÃO**

Deve ser mantido o VTN arbitrado pela fiscalização, com base no SIPT, por falta de documentação hábil (Laudo de Avaliação, elaborado por profissional habilitado, com ART devidamente anotada no CREA, em consonância com as normas da ABNT - NBR 14.653-3), demonstrando, de maneira inequívoca, o valor fundiário do imóvel, a preço de mercado, à época do fato gerador do imposto, observadas as suas características particulares.

**DA MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO**

A vedação ao confisco pela Constituição da República é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la, nos moldes da legislação que a instituiu. Apurado imposto complementar em procedimento de fiscalização, no caso de informação incorreta na declaração do ITR ou subavaliação do VTN, cabe exigí-lo juntamente com a multa e os juros aplicados aos demais tributos. Não há como dispensar o contribuinte do pagamento da multa exigida pela Autoridade Fiscal, pois somente a Lei pode permitir a autoridade administrativa conceder remissão total ou parcial do crédito tributário ou anistia de penalidades.

**DA PROVA PERICIAL**

A perícia técnica destina-se a subsidiar a formação da convicção do julgador, limitando-se ao aprofundamento de questões sobre provas e elementos incluídos nos autos, não podendo ser utilizada para suprir o ônus da prova do contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

**Do lançamento fiscal**

O lançamento, em sua essência e circunstância, foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Por meio da Notificação de Lançamento nº 3877/00015/2014 de fls. 03/06, emitida em 22.04.2014, o contribuinte identificado no preâmbulo foi intimado a recolher o crédito tributário, no montante de R\$ 1.288.703,90, referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), exercício de 2009, acrescido de multa lançada (75%) e juros de mora, tendo como objeto o imóvel denominado “Fazenda Rancho Alegre”, cadastrado na RFB sob o nº 5.303.606-9, com área declarada de 4.559,8 ha, localizado no Município de São Desidério/BA.

A ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão da DITR/2009 incidentes em malha valor, iniciou-se com o Termo de Intimação Fiscal nº 3877/00013/2014 de fls. 09/10, para o contribuinte apresentar o seguinte documento de prova:

- Para comprovar o Valor da Terra Nua (VTN) declarado: Laudo de Avaliação do Valor da Terra Nua emitido por engenheiro agrônomo/florestal, conforme estabelecido na NBR 14.653 da ABNT com grau de fundamentação e de precisão II, com Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) registrada no CREA, contendo todos os elementos de pesquisa identificados e planilhas de cálculo e preferivelmente pelo método comparativo direto de dados do mercado. Alternativamente, o contribuinte poderá se valer de avaliação efetuada pelas Fazendas Públicas Estaduais (exatorias) ou Municipais, assim como aquelas efetuadas pela Emater, apresentando os métodos de avaliação e as fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel. Tais documentos devem comprovar o VTN na data de 1º de janeiro de 2009, a preço de mercado. A falta de comprovação do VTN declarado ensejará o arbitramento do VTN, com base nas informações do SIPT, nos termos do art. 14 da Lei nº 9.393/96, pelo VTN/ha do município de localização do imóvel para 1º de janeiro de 2009 no valor de R\$: Outras terras – R\$ 2.110,50.

Em 18.03.2014, a fiscalização emitiu o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 3877/00025/2014, às fls. 13/16, para dar conhecimento ao contribuinte das informações da DITR que seriam alteradas, considerando que não foi apresentado o documento de prova exigido.

Por não ter sido apresentado o documento de prova exigido e procedendo-se a análise e verificação dos dados constantes na DITR/2009, a fiscalização resolveu alterar o Valor da Terra Nua (VTN) declarado de R\$ 5.330,27 (R\$ 1,17/ha), arbitrando o valor de R\$ 9.623.457,90 (R\$ 2.110,50/ha), com base no Sistema de Preços de Terras (SIPT), instituído pela Receita Federal, com consequente aumento do VTN tributável e disto resultando imposto suplementar de R\$ 593.900,14, conforme demonstrado às fls. 05.

A descrição dos fatos e os enquadramentos legais da infração, da multa de ofício e dos juros de mora constam às fls. 04 e 06.

### **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 suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênia para reproduzir:

Cientificado do lançamento, em 12.05.2014, às fls. 08, ingressou o contribuinte, em 11.06.2014, às fls. 19, com sua impugnação de fls. 21/48, instruída com os documentos de fls. 49/67, alegando e solicitando o seguinte, em síntese:

- salienta que, em 20.01.2012, solicitou ao INCRA o cancelamento da matrícula do imóvel, em virtude de sua inexistência física, conforme anexo 02, pois o imóvel, supostamente localizado no Município de São Desidério/BA, não existe;

- afirma que existe na localidade indicada na matrícula da Fazenda outros imóveis, que são objeto de outras matrículas, outros proprietários, sem qualquer relação com ele, que exercem posse e propriedade sobre a aludida área e possuem melhor título

– o que pode ser comprovado pela realização de diligência no local, o que desde já se requer;

- menciona que o arbitramento realizado impôs alíquota exorbitante e progressiva, dotada de natureza inconstitucional, eis que levou em consideração a área do imóvel, para fins de determinação do percentual aplicável, parâmetro este que não é previsto na Constituição para aplicação de alíquotas progressivas, maculando, assim, a cobrança do ITR;

- frisa que o comando previsto no art. 153, §4º, da Constituição da República permite somente a aplicação de alíquotas progressivas com o escopo de desestimular a existência de propriedades improdutivas, devendo servir como parâmetro apenas o grau de utilização do imóvel, para fixação dessas alíquotas, o que se afigura impossível de determinar no caso, pela impossibilidade de exercício do domínio útil, posse ou propriedade do bem, já que na área, repita-se, existem outros imóveis, com outros proprietários;

- entende que o lançamento também não deve prevalecer por ser ilegal e inconstitucional a base de cálculo utilizada, para fins de cobrança do tributo;

- considera que não poderia a Portaria SRF nº 447/02 fixar o VTN, nem tampouco poderia a fiscalização, sem nenhum parâmetro e sem sequer ir ao local, arbitrar o VTN sem ao menos dispor qual o valor médio da terra nua por hectare da região e sem ao menos indicar qual o valor aplicado ao lançamento;

- registra que, com base nos fatos narrados, seja pela inexistência do imóvel, ou pela natureza inconstitucional da alíquota máxima aplicada, além da equivocada escolha de ato infralegal, como meio de fixar a base de cálculo do ITR, a exação não merece prosperar - em razão dos vícios que a assolaram, requerendo a nulidade do lançamento;

- discorre sobre os posicionamentos doutrinários dos elementos da Regra Matriz de Incidência Tributária;

- destaca que o imóvel é inexistente e, assim, não exerce o domínio útil em nenhuma de suas formas, não detendo na realidade nem a posse, nem a propriedade do imóvel;

- explica que, embora tenha adquirido há muitos anos o imóvel, em período que terras na região não tinham valor e não justificavam sequer a ida ao local, decidiu em 2012, quando das primeiras impugnações recebidas, comparecer ao local, e em seguida ao Cartório de Imóveis e depois ao INCRA, quando constatou que nas coordenadas geográficas do imóvel existem outros imóveis, com diferentes matrículas, o que deu ensejo ao protocolo do pedido de cancelamento do registro;

- menciona que a inexistência do imóvel é hoje facilmente aferível em face do georreferenciamento do Governo e órgãos ambientais, que podem lançar as coordenadas do imóvel no sistema e aferir que lá estão localizados outros imóveis, estes sim passíveis de tributação pelo ITR;

- entende que a informação sobre a inexistência do imóvel pode ser constatada administrativamente, em consulta às informações constantes do banco de dados desse Órgão, ou fisicamente pela realização de diligência, para verificação in loco, designada com o fim específico de averiguar fisicamente a existência da área e o exercício do domínio útil por outros proprietários que, igualmente, possuem escrituras da área (com outros nomes e matrículas), e exercitam fisicamente a posse e a propriedade sobre as aludidas áreas e, possivelmente, já efetuam o recolhimento dos respectivos ITR;

- observa que o critério material da hipótese de incidência do ITR, que descreve o evento o qual se e quando ocorrido dará ensejo ao surgimento da relação jurídica tributária, é “ser proprietário, ter o domínio útil ou a posse de bem imóvel” e como inexistente o imóvel, inexistente o evento sobre o qual recai a obrigação, caindo por terra todos os demais critérios da citada Regra Matriz de Incidência Tributária, uma vez que lhe resta ausente, logo de início, o próprio elemento material a ensejar a ocorrência do fato gerador;

- destaca que, admitir a manutenção da cobrança sobre imóvel que não existe seria referendar o enriquecimento sem causa da Fazenda Pública, já que estaria cobrando imposto sobre propriedade inexistente, reiterando que não é proprietário, nem detém a posse e o domínio útil do referido imóvel rural;

- considera que, como a prova da inexistência física da terra é uma prova negativa, não há como ser feita ou trazida aos autos, mas precisa ser constatada e comprovada in loco pela fiscalização e, portanto, não há como exigir que se comprove a inexistência do imóvel, reiterando que solicitou o cancelamento do registro da área por inexistência muito antes do lançamento e, assim, afigura-se imperiosa a realização de diligência na área, a fim de constatar a inexistência das áreas apontadas pela fiscalização, como de sua titularidade, o que logo, se requer;

- salienta que a fiscalização desconsiderou o VTN declarado, porém, utilizou outro VTN/ha que não consta na Notificação de Lançamento, cerceando o seu direito de defesa;

- registra que o critério quantitativo do consequente de incidência do ITR, que descreve a base de cálculo sobre a qual deve ser apurado o valor do imposto o qual, se e quando ocorrido, dará ensejo ao surgimento da relação jurídica tributária, é o valor fundiário, nos termos do art. 30 do CTN e, no caso, a Notificação de Lançamento omitiu a forma utilizada para se chegar até a base de cálculo do ITR, incluindo, apenas, aleatoriamente, um valor quase 2.000 vezes maior do que o valor declarado, sem ao menos arrazoar o motivo de tal alteração;

- afirma que, simplesmente, consta o valor total do imóvel apurado, mas não se explica como se alcançou tal monta supostamente tributável e na descrição dos fatos e enquadramento legal a fiscalização se limita a aduzir que o VTN/ha foi arbitrado considerando o valor obtido no SIPT, não demonstrando a metodologia de cálculo utilizada para obtenção deste valor e qual a forma de cálculo utilizada para se chegar ao montante tributável;

- entende que inexiste composição de base de cálculo e, consequentemente, inexiste o critério quantitativo para a instauração da relação jurídico tributária, inexistindo, também, a obrigação de pagar tributo e, assim, é nulo o lançamento, por vício formal;

- menciona que a alíquota utilizada no lançamento é inconstitucional, configurando nítido efeito confiscatório, a despeito da Lei n.º 9.393/96 prever a progressividade em razão do tamanho do imóvel, não é esse o sentido atribuído pela Constituição da República, que apenas autoriza a instituição de alíquotas progressivas para aqueles imóveis que não estão cumprindo sua função social;

- destaca que o teor do que dispõe o art. 153, §4º, da Constituição da República para dizer que o tamanho da propriedade não é um fator preponderante na correta aferição da utilização do imóvel, fugindo, deste modo, ao arquétipo traçado pelo legislador constituinte para a aplicação da progressividade ao ITR;

- diz que a mera intenção de cobrar alíquota máxima em razão do tamanho do imóvel desautoriza, por si só, a progressividade que deseja impor o legislador ordinário;

- menciona que a progressividade é aplicável somente nos casos que visa a atender ao princípio da capacidade contributiva, ou em situações excepcionais, que têm por escopo desestimular a prática de determinados atos (caráter extrafiscal) e para o ITR a progressividade é autorizada constitucionalmente apenas para desestimular a propriedade improdutiva;

- observa que a instituição de alíquotas de ITR progressivas levando em conta a área do imóvel significa a aplicação da progressividade com vistas a atender o princípio da capacidade contributiva, contudo, ocorre que este princípio somente se aplica aos impostos de caráter pessoal, natureza esta distinta da do ITR, que é um tributo de cunho nitidamente real;

- ressalta que, por se tratar de tributo de natureza real, a capacidade contributiva – diretamente ligada ao tamanho do imóvel – não pode ser aplicável ao ITR, conforme já decidiu o STF, ao analisar a progressividade do IPTU, imposto este dotado da mesma natureza real do ITR, dessa forma, não pode prevalecer a utilização da alíquota máxima, progressiva em face do tamanho da área, por ser esta incompatível com a Constituição da República;

- observa que, além do efeito confiscatório da alíquota utilizada e do tributo cobrado, que totalizam uma quantia impagável, valor este que se soma a outros períodos se aproximará ao próprio VTN arbitrado e tem efeito confiscatório, significando

cobrança de tributo com efeito de confisco, que fere o disposto no art. 150, IV, da Constituição da República;

- salienta que a fiscalização não fez qualquer averiguação quanto ao suposto grau de utilização da área e simplesmente arbitrou que seria menos de 30%, esbarrando em 2 pontos: o primeiro, a própria inexistência da terra e, consequentemente, de sua dimensão; o segundo, o arbitramento do grau de utilização de uma terra que não existe;

- diz que a fiscalização aplicou uma multa de caráter punitivo ante a suposta não utilização adequada da área, sem contudo aferir se, de fato, a terra existe e, mais ainda, se teria o grau de utilização especificado para fins de aplicação da penalidade, no entanto, ela deveria ter comparecido na área a fim de comprovar, senão a existência (que em um primeiro momento foi presumida), ao menos o grau de utilização da terra;

- afirma que a fiscalização simplesmente desconsiderou a informação declarada referente à cobertura vegetal do imóvel, sem sequer comparecer ao local, considerando ser zero a área de cobertura vegetal do imóvel, sem sequer ter comparecido ao local nem no período da autuação, nem tampouco nos dias atuais;

- reitera que, ao desconsiderar o grau de utilização da área declarado, a fiscalização teria que, no mínimo, aferir suas alegações, mediante verificação da área, e não simplesmente supor ser inexistente a área cultivada da terra e, assim, seja pela impossibilidade de se averiguar o grau de utilização do imóvel, em razão da inexistência deste, seja pela aplicação da alíquota máxima, com fulcro na equivocada informação de que o imóvel possui a dimensão declarada, o lançamento é nulo;

- entende que não merece prosperar a cobrança, que visa incidir imposto sobre área inexistente e cobrar tributo calculado com a alíquota máxima, levada em consideração a dimensão do imóvel - que é inconstitucional e tem efeito de confisco;

- registra que a Constituição da República, especialmente no que tange ao comando fixado pelo art. 146, III, "a", prevê que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de direito tributário, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos nela discriminados, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, porém, a própria autuação reconhece que o VTN foi fixado por meio de ato normativo infraconstitucional (Portaria SRF nº 447/02), inclusive arbitrado em valor exorbitante, muito acima do valor de mercado para as terras da região, sobre uma área que sequer detém a propriedade, posse ou domínio útil;

- considera que, se o imposto incide sobre a propriedade, o VTN, necessariamente, há de mensurar, mediante perícia, o valor da propriedade e qualquer ato normativo que fixar o VTN que seja incompatível com o valor do imóvel estará em dissonância com o texto constitucional e não poderá ser aplicado;

- observa que, para obtenção da média entre o menor e o maior valor do VTN, faz-se necessário a confecção de um de um Laudo ou, no mínimo, de uma vistoria ao local para aferir o quanto aplicável, tanto que o art. 14 da Lei nº 9.393/96 expressamente menciona a necessidade de, em caso de subavaliação, o valor ser apurado em processo de fiscalização e, assim, como a fixação do VTN não teve por base um processo de fiscalização com verificação física da área, mas apenas foi utilizada a média dos VTN do município, é certo que não se cumpriu o comando legal e o VTN adotado para proceder ao arbitramento não é legítimo, se mostrando inservível para a fixação da base de cálculo do ITR;

- repisa que o art. 14, caput, da Lei nº 9.393/96 exige que seja realizada uma fiscalização para que se verifique e apure o VTN do imóvel, porém, no caso, repita-se, a Receita Federal ou o Município não procedeu com tal fiscalização, deixando de aplicar a metodologia correta para o arbitramento da base de cálculo do tributo;

- conclui que a fiscalização utilizou errôneo instrumento para apontar a base de cálculo do imposto, o que termina por invalidar a Notificação de Lançamento;

- ressalta que a fiscalização infirmou o VTN, sem qualquer realização de perícia, não resguardando pertinência com a realidade de mercado, o que resultou no cálculo de um valor exorbitante e na consolidação de uma dívida impagável;

- enfatiza que, ante os fatos narrados e em decorrência do vício na escolha do meio infralegal – com a finalidade de estabelecer o VTN (base de cálculo), em



desacordo com o disposto no art. 146, III, “a” da Constituição da República, é imprescindível o cancelamento da Notificação de Lançamento;

- entende ser indevida a multa de ofício aplicada de 75%, por ser nitidamente inconstitucional, posto que viola o direito de propriedade e a vedação de instituição de tributo com efeitos confiscatórios;

- diz que a Constituição da República, no art. 150, IV, veda a utilização de tributos com efeitos confiscatórios, impedindo que o Poder Público, fazendo mau uso do poder de tributar, exproprie bens dos particulares sem o pagamento de justa e prévia indenização e sem o devido processo legal e, além disso, a multa aplicada contrariou o art. 5º, XXII, que garante a todos o direito de propriedade, resguardando os cidadãos de abusos e ilegalidades, a fim de que este possa livremente exercer o direito de propriedade;

- registra que, em seu art. 170, II, a Constituição da República estabelece que a ordem econômica, que tem por finalidade assegurar a todos a existência digna, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, deve observar vários princípios, dentre os quais a propriedade privada;

- acentua que a propriedade privada não poderá ser retirada sem o devido processo legal, bem como sem uma justa e prévia indenização, mesmo quando ela não esteja cumprindo sua função social;

- ressalta que, com a aplicação da absurda penalidade (multa de 75%), violou-se o sagrado direito de propriedade, que está tendo o seu patrimônio expropriado sem qualquer processo legal ou justa indenização, na medida em que a alíquota aplicada tem caráter confiscatório e a multa cobrada, também, possui caráter eminentemente confiscatório, ante a atual realidade econômico-financeira;

- conclui que, face à inconstitucionalidade dos dispositivos legais que prevêm a multa confiscatória, sua aplicação é indevida, impondo-se a sua exclusão do débito;

- pelo exposto, requer:

- (i) Determinar a realização de diligência, a fim de comprovar a inexistência física do imóvel, sobre o qual se pretende fazer incidir o ITR suplementar;

- (ii) declarar a nulidade do lançamento, tendo em vista a inexistência da terra sobre a qual recai a cobrança e, conseqüentemente, a inexistência do suposto fato gerador;

- (iii) declarar a nulidade do lançamento em face da ausência de elementos da Regra Matriz de Incidência Tributária do ITR, como exposto;

- (iv) declarar a nulidade do lançamento, em razão da aplicação de alíquota máxima e confiscatória, que leva em consideração a área do bem imóvel – critério este inconstitucional, somado ao fato de que sequer seria possível averiguar o grau de utilização do imóvel, tendo em vista a sua inexistência; e/ou

- (v) declarar a nulidade do lançamento, em decorrência do vício na escolha do meio infralegal (Portaria) – com a finalidade de estabelecer o VTN (base de cálculo), em desacordo com o disposto no art. 146, III, “a”, da Constituição da República, e

- (vi) afastar a aplicação da multa de ofício em face do seu caráter confiscatório o que acarreta a sua inconstitucionalidade.

### Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, 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 nulidade do lançamento; **b)** Do Valor da Terra Nua (VTN). Subavaliação; **c)** Da multa de ofício; **d)** Da solicitação de Perícia.

Ao final, consignou-se que julgava por rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, julgou improcedente a impugnação referente ao lançamento consubstanciado na Notificação em referência, mantendo-se a exigência.

### Do Recurso Voluntário

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de anular ou cancelar o lançamento.

Na peça recursal aborda os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF: Como Matéria de Ordem Pública: Decadência do imposto lançado. Em seguida, deduz os seguintes capítulos: **a)** Da nulidade do lançamento, ausência de coeficiente de aptidão agrícola para realização do arbitramento; **b)** Desproporcionalidade entre o valor médio do VTN do Município e o valor arbitrado – Diferença de aproximadamente 400%; **c)** Da inexistência do fato gerador do ITR – imóvel inexistente; **d)** Da impossibilidade de fixação da base de cálculo do ITR por intermédio de portaria; **e)** Da infundada aplicação de alíquota dotada de natureza nitidamente inconstitucional; **f)** Da natureza confiscatória da multa de ofício de 75%.

Juntou documentos novos.

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 originalmente protocolado (e-fls. 99/130) é tempestivo (notificação em 17/08/2018, e-fl. 136, protocolo recursal antecipado em 18/09/2017, e-fl. 97, mesmo antes da ciência), mas não atende a todos os pressupostos de admissibilidade, sendo caso de conhecimento parcial, pois reconheço fatos impeditivos e mesmo extintivos do direito de recorrer para algumas matérias veiculadas no recurso. Explico.

Pretende o recorrente o reconhecimento de inconstitucionalidade. Utiliza vários argumentos de inconstitucionalidade. Assevera que a multa é confiscatória, que o tributo é confiscatório, que a alíquota é inconstitucional, desproporcional, abusiva, que inexistente coeficiente de aptidão agrícola, que há prévia indenização exigida para desapropriação, que o VTN não pode ser arbitrado com base no SIPT, pois este é regulamentado por norma infralegal, sendo, portanto, inconstitucional, que não pode ser fixado por portaria, que é desproporcional o VTN médio face ao VTN do Município, dentre outros argumentos reportados no relatório.

Ocorre que, este Egrégio Conselho não pode adentrar no controle de constitucionalidade das leis e atos normativos nelas baseadas, somente outorgada esta competência ao Poder Judiciário, devendo o CARF se ater a observar o princípio da presunção da constitucionalidade das normas, exercendo, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, controle de legalidade do lançamento para observar se o ato se conformou ao disposto na legislação que estava em

vigência por ocasião da ocorrência dos fatos, não devendo abordar temáticas de constitucionalidade, salvo em situações excepcionais quando já houver pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre dado assunto, ocasião em que apenas dará aplicação a norma jurídica constituída em linguagem competente pela autoridade judicial, ou se eventualmente houvesse dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 2002, ou súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993, ou pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 1993. Não há situação excepcional nestes autos.

Ora, o assunto já resta sumulado administrativamente, a teor da **Súmula CARF n.º 2**, sendo pacificado o entendimento de que: *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"*.

Outrossim, o art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei 11.941, de 2009, enuncia que, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Deveras, é vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de alegada inconstitucionalidade de lei. O controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, analisa a conformidade do ato da administração tributária em parâmetro com a legislação vigente, observa se o ato administrativo de lançamento atendeu seus requisitos de validade, se o ato observou corretamente os elementos da competência, da finalidade, da forma, os motivos (fundamentos de fato e de direito) que lhe dão suporte e a consistência de seu objeto, sempre em dialética com as alegações postas em recurso, observando-se a matéria devolvida para a apreciação na instância revisional, não havendo permissão para declarar inconstitucionalidade, cabendo exclusivamente ao Poder Judiciário este controle.

Por tais razões, reconheço fatos impeditivos e mesmo extintivos do direito de recorrer e declaro que não compete a este Colegiado se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei ou ato normativo nela baseada, pontuo que os efeitos desta declaração se estendem sobre a discussão envolvendo todo o rol de matérias em torno de inconstitucionalidade de normas tributárias e efeito confiscatório.

De mais a mais, o referido recurso foi apenas repetido nos autos (e-fls. 142/174). De qualquer sorte, pelo instituto de preclusão consumativa, as páginas analisadas serão do recurso originalmente protocolado (e-fls. 99/130).

Por conseguinte, conheço parcialmente do recurso voluntário originalmente protocolado (e-fls. 99/130).

#### **Apreciação de requerimento prévio a análise do mérito**

##### **- Requerimento de diligência e/ou de perícia**

O contribuinte requer a realização de diligência e/ou de perícia.

Pois bem. Entendo que os autos não exigem a realização de diligência e/ou de perícia, já que a realização desta pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida pelas partes, ou que o fato a ser provado ou a prova colacionada necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador.

De mais a mais, entendo competir ao próprio contribuinte fazer a prova do seu arrazoadado, de modo que se indefere o pedido de diligência e/ou de perícia, pois o considero prescindível ou impraticável.

Aliás, considerando as provas colacionadas pelo recorrente, bem como os elementos do lançamento suplementar presentes no caderno processual, entendo que os autos estão aptos para a formação da convicção motivada que ensejará à adequada solução da lide.

Importa consignar, outrossim, que o auto de infração foi efetuado com base nas declarações apresentadas pelo recorrente, de forma que quando do lançamento a Administração tributária já dispunha dos elementos suficientes para proceder ao lançamento oriundo da entrega da declaração, o que dispensa procedimentos prévios de visitação ao imóvel, dentre outros alegados pela defesa. No contexto do ITR, sujeito ao procedimento do lançamento por homologação, não ocorre a sistemática defendida pelo recorrente ao vindicar visitas confirmatórias do contexto declarado pelo sujeito passivo declarante.

Nesse sentido, o CARF possui enunciado sumular vinculante, *ex vi* da **Súmula CARF n.º 46**: *“O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”*

Na forma do art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972, a autoridade julgadora de primeira instância determinará ou deferirá a realização de diligências e/ou de perícia, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Sendo assim, indefiro o requerimento de diligência e/ou de perícia.

#### **- Documentos Novos**

A defesa colaciona com o recurso voluntário documentos novos relativos a mesma controvérsia. Dito isto, passo a analisar a possibilidade de analisá-los.

Pois bem. O contribuinte, tempestivamente, apresentou impugnação e juntou os documentos com os quais pretendia demonstrar o seu alegado direito, prova esta que entendia ser suficiente para demonstrar o seu arrazoadado, no entanto foi vencido na primeira instância para o tema ora em comento, a qual expôs as razões para infirmar a tese jurídica do sujeito passivo. Neste diapasão, inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, observando o prazo legal, ocasião em que reafirmou suas razões e buscou, novamente, expor sua visão para o caso *sub examine*, tendo o cuidado de manter a vinculação de sua tese a matéria já fixada como controvertida, focando-se em contrapor os fundamentos da decisão de piso ao reiterar sua tese de defesa, não inovando na lide no que se relaciona aos documentos novos colacionados. Este é o cerne da apreciação neste capítulo.

Disciplinando o processo administrativo fiscal, o Decreto n.º 70.235, de 1972, traz regramento específico quanto a apresentação da prova documental. Lá temos normatizado que, em regra, a prova documental será apresentada com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual (art. 16, § 4.º, *caput*). Porém, há ressalvas, isto porque resta previsto que não ocorre a preclusão quando: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior (art. 16, § 4.º, alínea "a"); b) refira-se a fato ou a direito superveniente (art. 16, § 4.º, alínea "b"); **ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos (art. 16, § 4.º, alínea "c").**

Nesta toada, tenho que na resolução da lide, sempre que possível, deve-se buscar a revelação da verdade material, especialmente na tutela do processo administrativo, de modo a dar satisfatividade ao administrado, objetivando efetiva pacificação do litígio. Em outras palavras, busca-se, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.

A processualística dos autos tem regência pautada em normas específicas do Decreto n.º 70.235, de 1972, mas também, de modo complementar, pela Lei n.º 9.784, de 1999, e, de forma suplementar, pela Lei n.º 13.105, de 2015, sendo, por conseguinte, orientado por princípios intrínsecos que norteiam a nova processualística pátria, inclusive observando o dever de agir da Administração Pública conforme a boa-fé objetiva, dentro do âmbito da tutela da confiança na relação fisco-contribuinte, pautando-se na moralidade, na eficiência e na impessoalidade.

A disciplina legal posta no Decreto n.º 70.235, de 1972, permite, inclusive de ofício, que a autoridade julgadora, na apreciação da prova, determine a realização de diligência, quando entender necessária para formação da sua livre convicção (arts. 29 e 18), sendo regido pelo princípio do formalismo moderado.

A Lei n.º 13.105, de 2015, impõe as partes o dever de cooperar para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva (art. 6.º).

Por sua vez, a Lei n.º 9.784, de 1999, prevê que o administrado tem direito de formular alegações e apresentar documentos antes da decisão (art. 38, *caput*), os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente (art. 3.º, III), sendo-lhe facilitado o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações (art. 3.º, I).

Por último, este Conselho tem entendido que é possível a apresentação de novos documentos quando da interposição do Recurso Voluntário (Acórdão n.º 2202-005.194<sup>1</sup>, 2202-005.098<sup>2</sup>, 9303-005.065, 9202-001.634, 9101-002.781, 9101-002.871, 9303-007.555, 9303-007.855 e 1002-000.460<sup>3</sup>).

Especialmente, tenho em mente que o documento novo, juntado com a interposição do recurso voluntário, quando vinculado a matéria controvertida objeto do litígio instaurado a tempo e modo com a impugnação, que, portanto, é relativo a questão controversa previamente delimitada no início da lide, não objetivando trazer aos autos discussão jurídica nova, mas tão-somente pretendendo aclarar matéria fática importante para o âmbito da *quaestio*

---

<sup>1</sup> Acórdão de minha relatoria nessa Turma, julgado em 08/05/2019, que neste tema foi unânime.

<sup>2</sup> Acórdão de minha relatoria nessa Turma, julgado em 10/04/2019, por unanimidade.

<sup>3</sup> Acórdão de minha relatoria ao integrar a Primeira Seção de Julgamentos do CAREF, julgado em 04/10/2018.

*iuris*, deve ser apreciada regularmente, inclusive para os fins da busca da verdade material, da observância do princípio do formalismo moderado, bem como com base na esperada normatividade que deve ser dada para a alínea "c" do § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, ao dispor que o documento novo pode ser apreciado quando se destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, sendo certo que os fundamentos da decisão de primeira instância constituem nova linguagem jurídica a ser contraposta pelo administrado.

Pelo arrazoado, conhecerei dos documentos novos ao analisar o mérito posto para deliberação.

### **Matéria preliminar antecedente a análise do mérito**

#### **- Preliminar de nulidade do lançamento**

A defesa sustenta nulidade.

Pois bem. Entendo que inexistente nulidade. Ora, no caso do ITR, diferente do que alega o recorrente, o ônus da prova das áreas isentas e das que reduzem o valor tributável, é do contribuinte, tanto na fase inicial do procedimento fiscal, conforme previsto nos artigos 40 e 47 (*caput*) do RITR, consistente no Decreto n.º 4.382, de 2002, como na fase de impugnação, a teor do art. 28 do Decreto n.º 7.574, de 2011, atribuindo-se ao administrado o ônus de provar os fatos que tenha declarado. Afinal, o contribuinte transmitiu a DITR e declarou a situação posta.

Aliás, o citado art. 40 do Decreto n.º 4.382, de 2002, dispõe que:

Art. 40. Os documentos que comprovem as informações prestadas na DITR não devem ser anexados à declaração, devendo ser mantidos em boa guarda à disposição da Secretaria da Receita Federal, até que ocorra a prescrição dos créditos tributários relativos às situações e aos fatos a que se referiram (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 195, parágrafo único).

Veja-se que no presente caso, o trabalho fiscal iniciou-se na forma prevista nos arts. 70 e 23 do Decreto n.º 70.235, de 1972, observada, especificamente, a Instrução Normativa que rege os procedimentos adotados para a revisão sistemática das declarações apresentadas pelos contribuintes em geral, relativas a tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, feita mediante a utilização de malhas.

Ainda na fase inicial do procedimento fiscal, o contribuinte foi regularmente intimado a apresentar documentos necessários a comprovação do quanto declarado, dentro da normativa da Norma de Execução aplicada ao ITR, para fins de comprovação dos dados cadastrais informados na DITR, inclusive VTN, sob pena de realização do lançamento de ofício.

Ora, sendo o ônus da prova do quanto declarado do contribuinte, cumpre-lhe guardar ou produzir, conforme o caso, até a data de homologação do autolancamento, prevista no § 4.º do art. 150 do CTN, os documentos necessários à comprovação dos dados cadastrais informados na declaração (DIAC/DIAT) para efeito de apuração do ITR devido naquele exercício e apresentá-los à autoridade fiscal, quando assim exigido.

Para fins da declaração (DITR) é possível a mera prestação de informações, porém, em momento de auditoria, uma vez solicitada a comprovação, precisa o contribuinte exibir a documentação de suporte ao conteúdo declarado.

Registre-se que o trabalho de revisão então realizado pela fiscalização é eminentemente documental e a falta de comprovação, em qualquer situação, de dados cadastrais informados na correspondente declaração (DIAC/DIAT), incluindo a subavaliação do VTN, autoriza o lançamento de ofício, regularmente formalizado nos termos do art. 14 da Lei n.º 9.393, de 1996, combinado com o disposto no art. 149, inciso V, da Lei n.º 5.172, de 1966 (CTN).

Ademais, cabe ressaltar que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional da autoridade fiscal, nos termos do art. 142, *caput*, e seu parágrafo único, do CTN. Assim, não tendo sido apresentado Laudo Técnico, dentro do padrão da norma técnica da ABNT, assinado por engenheiro agrônomo ou florestal com registro da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), exigido para comprovação do declarado, não poderia a autoridade fiscal deixar de realizar o lançamento de ofício.

Também não se pode falar em cerceamento do direito de defesa, uma vez que o interessado teve oportunidade para comprovar dados e contestar os procedimentos fiscais, apresentando os documentos de prova e Laudo Técnico de Avaliação com o VTN do imóvel, a preços de 1.º de janeiro do ano de referência e caracterização de área.

A oportunidade ocorreu quando da intimação fiscal inicial e, mais uma vez, por ocasião da impugnação administrativa, neste último caso de conformidade com o previsto nos arts. 15 e 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Competindo o ônus da prova ao contribuinte, não se pode falar em ausência de provas ou em lançamento baseado em presunção.

*Obiter dictum*, não há que se falar em nulidade ou mesmo em cerceamento ou preterição do direito de defesa quando a autoridade lançadora indicou expressamente as infrações imputadas ao sujeito passivo e observou todos os demais requisitos constantes do art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, reputadas ausentes às causas previstas no art. 59 do mesmo diploma legal, ainda mais quando, efetivamente, mensurou motivadamente os fatos que indicou para imputação, estando determinada a matéria tributável, tendo identificado o “fato imponível”.

Os relatórios fiscais, em conjunto com os documentos acostados, atenderam plenamente aos requisitos estabelecidos pelo art. 142, do CTN, bem como pela legislação federal atinente ao processo administrativo fiscal (Decreto n.º 70.235/1972), pois descreve os fatos que deram ensejo à constituição do presente crédito tributário, caracterizando-os como fatos geradores e fornecendo todo o embasamento legal e normativo para o lançamento. Ou, em outras palavras, o auto de infração está revestido de todos os requisitos legais, uma vez que o fato gerador foi minuciosamente explicitado no relatório fiscal, a base legal do lançamento foi demonstrada e todos os demais dados necessários à correta compreensão da exigência fiscal e de sua mensuração constam dos diversos discriminativos que integram a autuação.

Além disto, houve a devida apuração do *quantum* exigido, indicando-se os respectivos critérios que sinalizam os parâmetros para evolução do crédito constituído, inclusive o SIPT utilizado considerou a aptidão agrícola do imóvel e é corretamente estabelecido e posto

normativamente, diversamente da alegação do contribuinte de ausência de coeficiente de aptidão agrícola. Ora, o caderno processual aponta a utilização do SIPT por aptidão agrícola “Outras”, que considera as “outras” aptidões agrícolas no imóvel, face a inexistência de declaração específica de áreas utilizadas pela atividade rural. No caso concreto o recorrente só declarou APP e reserva legal, ambas acolhidas, não tendo declarado qualquer área de utilização pela atividade rural. Aliás, o “DEMOSNTRATIVO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO” bem delimita toda a aferição e a alíquota, que se coaduna com a tabela da Lei n.º 9.393, de 1996, do ITR, para o grau de utilização do imóvel.

A fundamentação legal está posta e compreendida pelo autuado, tanto que exerceu seu direito de defesa bem debatendo o mérito do lançamento. A autuação e o acórdão de impugnação convergem para aspecto comum quanto às provas que identificam a subsunção do caso concreto à norma tributante, estando os autos bem instruídos e substanciados para dar lastro à subsunção jurídica efetivada. Os fundamentos estão postos, foram compreendidos e o recorrente exerceu claramente seu direito de defesa rebatendo-os, a tempo e modo, para o bom e respeitado debate.

Discordar dos fundamentos, das razões do lançamento, não torna o ato nulo, mas sim passível de enfrentamento das razões recursais no mérito.

Tem-se, ainda, que no prisma do contencioso administrativo tributário federal, as hipóteses de nulidade estão enumeradas no art. 59 do Decreto 70.235, de 1972, sendo elas: (i) documentos lavrados por pessoa incompetente; (ii) despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa; e (iii) despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente. Logo, se nenhuma delas resta presente, não se evidencia nulidade.

Em suma, não observo preterição ao direito de defesa, nos termos do art. 59, II, do Decreto n.º 70.235, de 1972. Não constato qualquer nulidade.

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade.

#### **- Da Legitimidade Passiva**

O recorrente alega ilegitimidade passiva, invocando não ser o responsável pelo ITR suplementar lançado, após a transmissão da DITR. Sustenta uma impertinência subjetiva na indicação do sujeito passivo, considerando que não seria o proprietário, nem o possuir do imóvel.

Em ótica processual a disciplina é frequentemente abordada como preliminar antecedente à análise do mérito, porém, pela ótica do recorrente, se a sua tese prevalecer, se em cognição exauriente ele for declarado não responsável pelo tributo, o processo se resolve em definitivo para a sua pessoa, por tais razões, passo a analisar a *quaestio* como *meritum causae*.

#### **Mérito**

Inicialmente, conheço da temática envolvendo a decadência, por ser uma prejudicial de mérito.

#### **- Decadência**



A defesa advoga que se operou a decadência. A matéria não constou da impugnação, vez que foi anatematizada no remédio recursivo em escrutínio, mas, cuidando-se de questão de ordem pública, aprecio-a.

O conhecimento de questões de ordem pública no CAREF, como, por exemplo, a decadência, é assente na jurisprudência do Egrégio Conselho, a teor dos precedentes que ora cito: Acórdãos ns.º 2401-007.049, 2402-007.631, 3302-007.425, 1402-004.033, 2201-005.183, 2301-005.942, 2202-003.203 e 2202-005.967.

Aliás, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, através de sua 1.ª Turma, em decisão de 09/07/2019, Acórdão n.º 9101-004.256, chegou, inclusive, a consignar em ementa que se a decadência não é apreciada, até mesmo quando desafiada pelo contribuinte apenas nos embargos de declaração do recurso voluntário, a decisão da Turma Ordinária passa a se sujeitar a nulidade por omissão, o pressuposto lógico, em minha ótica, é que deveria ter sido apreciada de ofício na decisão de recurso voluntário pelo Colegiado, prescindiria de postulação, veja-se:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/03/1999

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL

Havendo similitude fática e divergência na interpretação da lei tributária, é conhecido o recurso especial.

DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO EM SEDE DE JULGAMENTO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. NECESSIDADE.

A decadência constitui matéria de ordem pública, não atingida pela preclusão, de modo que sua arguição em embargos de declaração deve ser acolhida como omissão no julgamento do recurso voluntário e submetida à apreciação do Colegiado embargado.

Deveras, o instituto da decadência, no âmbito do direito tributário, é matéria de ordem pública, que transcende aos interesses das partes, sendo cognoscível até mesmo de ofício pelo julgador administrativo, em qualquer instância recursal, não se sujeitando a preclusão caso não deduzida na impugnação, mas estando instaurada a fase litigiosa do procedimento fiscal.

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) de 2009 e tem como fato gerador 1.º de janeiro de 2009, a teor do art. 1.º da Lei n.º 9.393, ademais a notificação cientificando o contribuinte do lançamento ocorreu em 12/05/2014.

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 do exercício em lide, a preço de mercado, o contribuinte se manteve inerte. Com isso, a fiscalização agiu e efetivou o lançamento suplementar.

Veja-se que o art. 1.º da Lei n.º 9.393, de 1996<sup>4</sup>, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, estabelece que o aspecto temporal da regra matriz de incidência

---

<sup>4</sup> 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.

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.

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 IRPF<sup>5</sup> que é do tipo complexivo/complexo ou periódico (de formação sucessiva) só se aperfeiçoando no último momento do exercício de apuração por abranger a disponibilidade 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. De toda sorte, o recorrente diz que o imposto foi pago. Alega que o fato tanto é verdade que houve o desconto do ITR dito pago quando do lançamento do ITR suplementar, mas prova nos autos não consta.

Doutro lado, consta, como já consignei, que a DITR foi transmitida pelo contribuinte, tanto que o lançamento de ofício suplementar foi realizado a partir de trabalho de malha fiscal que revisou a DITR transmitida.

Neste sentido, importante afirmar que, no meu entendimento, a declaração prévia do tributo (DITR confessando débito), tem o efeito equivalente a pagamento antecipado para fins da contagem do prazo decadencial.

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, ou não, do ITR confessado, a despeito da afirmação do contribuinte; não se informa se o valor do imposto devido foi, ou não, pago, ademais o desconto dele no lançamento suplementar não significa dizer que tenha sido pago. A questão é que o lançamento de ofício é efetivado 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. Isso não quer dizer que tenha sido comprovado o pagamento do declarado.

De toda sorte, 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.

---

<sup>5</sup> 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.

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 impositivo da exigência fiscal em 1.º de janeiro de cada ano, logo o fato impositivo do ITR do ano de 2009 é 1.º de janeiro de 2009, de modo que o lançamento decai em 31 de dezembro de 2013<sup>6</sup>, 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 2014 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 (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 inobserva, 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**

---

<sup>6</sup> 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 2014, mas sim 31/12/2013. A contagem é por ano-fiscal e não por ano-civil.

**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 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, se não fosse o caso do lançamento suplementar, deveria ter sido enviado diretamente para cobrança, a fim de evitar a prescrição<sup>7</sup> (e na confissão de dívida do débito declarado, como já ocorreu a constituição, nem se fala em decadência), não existiria necessidade de qualquer ato de lançamento pela Administração Tributária nesta eventualidade (concordância com o valor

---

<sup>7</sup> 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)

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 hoje Secretaria Especial 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 DIRPF<sup>8</sup> 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) 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 2018<sup>9</sup>, com redação da Portaria PGFN n.º 660, de 2018, enuncia 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:

---

<sup>8</sup> 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.

<sup>9</sup> 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.

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 autolançamento 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 autolançamento, deve a autoridade administrativa, no exercício da atividade revisora, não homologar o procedimento e efetuar o lançamento de ofício (CTN, art. 150).

Então, para o ITR, tributo sujeito ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial quinquenal para o lançamento de ofício do imposto complementar 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 autolançamento.

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

Observe-se, com bastante cuidado e atenção, que decaído o lançamento de ofício complementar, tem-se que ponderar que o débito confessado na DITR não está decaído, pois foi confessado tempestivamente pelo contribuinte (DITR transmitida dentro do quinquênio legal, considerando o ITR do exercício em referência) e, dali em diante, a partir da transmissão da DITR, não é mais sujeito à decadência, passa a ser regido pela prescrição.

Dito isto, cabe pontuar que o contribuinte se insurge contra toda a exação fiscal, até mesmo sobre o que declarou espontaneamente, pelo que a análise sobre legitimidade passiva deve prosseguir. Quero dizer, apesar de confessado o valor declarado na DITR, essa declaração também é objeto desta lide, pois o contribuinte se insurge alegando erro de fato nela e requer a sua desconstituição integral (o que abarca o ITR lançado de ofício, ainda que decaído, e o ITR declarado). Se a DITR está em análise, então todo o seu conteúdo pode ser revisto no processo administrativo fiscal.

Neste diapasão, considerando o *status quo ante* (antes do lançamento de ofício complementar), **em relação ao ITR confessado na DITR, apurado na linha “Imposto Devido”**

**no “Cálculo do Imposto”**, o débito confessado pelo contribuinte se sujeita ao prazo prescricional, porém, durante este litígio fiscal, o prazo de prescrição fica suspenso, na forma do art. 151, inciso III, do CTN. Isto porque, discute-se, além do lançamento do imposto suplementar, a insurgência do contribuinte contra o próprio débito confessado ao alegar erro de fato na transmissão da DITR e invocar a sua não legitimidade para a exação, negando a qualidade de proprietário de imóvel rural, titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

Neste prisma, a análise acerca da legitimidade deve prosseguir em relação ao ITR confessado que não decaiu, tendo sido confessado no quinquênio legal, e, até mesmo, com relação ao ITR suplementar lançado de ofício, caso este relator seja vencido no acolhimento da prejudicial de decadência no que se refere ao imposto suplementar.

Sendo assim, acolho a prejudicial de decadência exclusivamente no que se refere ao ITR suplementar lançado de ofício. Passo a analisar a legitimidade passiva do ITR declarado. O mesmo racional valerá para o ITR suplementar, se vencido, na decadência.

#### **- Da Legitimidade Passiva**

Como afirmado, sustenta o recorrente uma impertinência subjetiva na sua condição de sujeito passivo do ITR do ano base em referência. A análise deste capítulo é válida tanto para o imposto declarado (confessado na DITR), como também para o lançamento de ofício suplementar, caso vencido na prejudicial de decadência.

O recorrente, na impugnação e reiterando a defesa no recurso voluntário, informa que a aquisição foi para investimento e que o imóvel decorre de desmembramentos, mas nunca existiu ou deveria ter existido. Haveria problemas nos atos registraes. Contextualiza as alegações. Diz que existem gravames na matrícula do imóvel e que o cancelamento só será possível após a substituição de tal imóvel por outras garantias, com a consequente baixa dos referidos gravame.

Pois bem. Não se pode deixar de registrar que a legitimidade foi dada pelo próprio recorrente ao declarar os fatos na DITR transmitida, ademais ele indica áreas de proteção ambiental, sendo elas, Área de Preservação permanente (APP) e de Reserva Legal (RL), além de indicar benfeitorias no bem imóvel. Isto é, informa áreas que só o possuidor pode conhecê-las!

Em seguida, observo que o recorrente alega as mesmas argumentações em outros imóveis que possui na região. Sempre o mesmo fundamento! A questão é que a documentação colacionada do fôlio real não comprova que os imóveis desmembrados tenham deixado de existir ou que o imóvel original não existisse! Aliás, esse imóvel original era pormenorizadamente descrito em memorial, pelo que tinha marcos e pontos de localização.

Veja-se que são julgados nessa sessão de julgamento os seguintes processos, em todos eles há áreas conhecias e declaradas pelo próprio sujeito passivo, a saber: (I) Processo 10530.722327/2014-13 – “Fazenda Rancho Alegre”, cadastrado na RFB sob o nº 5.303.606-9, com área declarada de 4.559,8 ha, localizado no Município de São Desidério/BA, sendo declarado 373,8 hectares de APP, 911,9 hectares de RL e 24,1 hectares de Benfeitorias; (II) Processo 10530.722330/2014-29 – “Fazenda Nova Esperança”, cadastrado na RFB sob o nº 5.303.602-6, com área declarada de 5.375,8 ha, localizado no Município de São Desidério/BA – 2010, sendo declarado 297,9 hectares de APP, 1.075,2 hectares de RL e 31,6 hectares de

Benfeitorias; (III) Processo 10530.722313/2014-91 – “Fazenda Imperatriz”, cadastrado na RFB sob o nº 5.303.597-6, com área declarada de 4.937,4 ha, localizado no Município de São Desidério/BA – 2010, sendo declarado 161,4 hectares de APP, 987,5 hectares de RL e 23,8 hectares de Benfeitorias; (IV) Processo 10530.722343/2014-06 e 10530.722318/2014-14 – “Fazenda São Francisco”, cadastrado na RFB sob o nº 5.303.595-0, com área declarada de 5.175,4 ha, localizado no Município de São Desidério/BA – 2010 e 2009, sendo declarado 297,8 hectares de APP, 1.035,0 hectares de RL e 30,2 hectares de Benfeitorias; (V) Processo 10530.722315/2014-81 – “Fazenda Água Branca”, cadastrado na RFB sob o nº 3.795.794-5, com área declarada de 5.370,3 ha, localizado no Município de São Desidério/BA – 2009, sendo declarado 161,4 hectares de APP, 1.074,0 hectares de RL e 33,4 hectares de Benfeitorias; (VI) Processo 10530.722328/2014-50 – “Fazenda Formoso do Guará II”, cadastrado na RFB sob o nº 3.795.849-6, com área declarada de 7.000,0 ha, localizado no Município de São Desidério/BA – 2010, sendo declarado 120,0 hectares de APP, 1.400,0 hectares de RL e 70,0 hectares de Benfeitorias; (VII) Processo 10530.722345/2014-97 – “Fazenda Mata Verde”, cadastrado na RFB sob o nº 5.303.615-8, com área declarada de 5.218,3 ha, localizado no Município de São Desidério/BA – 2010, sendo declarado 478,3 hectares de APP, 1.043,0 hectares de RL e 21,7 hectares de Benfeitorias.

Constato, inclusive, pelas palavras do recorrente, que os imóveis estão dados em garantia, são, portanto, objeto de garantia real, o que se soma em desfavor do recorrente. Porém, os sucintos documentos do fólio real sequer apresentam a informação completa para averiguações. O recorrente não traz aos autos certidões que esclareçam o contexto da garantia.

Ora, o sujeito passivo alega não ser dono, mas não comprova o asseverado de forma incontestada, especialmente no momento do fato gerador. O fólio real não trabalha em seu favor e a DITR foi por ele própria transmitida.

Após ter transmitido a DITR, não houve apresentação de declaração retificadora. Não anexou prova da não legitimidade com a impugnação e a DRJ, por ausência de provas no que se refere a não condição de proprietário ou de possuidor, rejeitou a tese de defesa.

Entendo, doravante, suficiente adotar as conclusões da decisão de piso<sup>10</sup>, a saber:

Acrescente-se que enquanto não providenciado o cancelamento do registro do título da propriedade no competente Cartório de Registro de Imóveis, o impugnante continua a ser havida como proprietário do imóvel, nos termos do art. 1.245, § 1º, do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), cabendo observar ainda o disposto no art. 252 da Lei nº 6.015/73 – Lei de Registros Públicos, renumerado do art. 255 com redação dada pela Lei nº 6.216/1975.

É de se reiterar que o registro público é o meio hábil para a comprovação do direito de propriedade, e assim, tem presunção de veracidade, contudo, essa presunção não é absoluta, mas relativa. A presunção relativa admite prova em contrário, pois caso seja comprovado que o registro possui alguma irregularidade, ele poderá ser anulado ou retificado, dependendo da irregularidade que possuir.

Nesse sentido é claro o art. 1.247 da Lei nº 10.406/2002 (...).

Dessa forma, a pessoa que deseja comprovar alguma irregularidade em registro público tem a obrigação de provar suas alegações na forma competente, nos termos do art. 250 da Lei nº 6.015/1973 (...).

---

<sup>10</sup> Com fulcro no § 1.º do art. 50, da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF).



No presente caso, até prova em contrário, o impugnante é o proprietário do imóvel objeto de autuação, até mesmo porque ele protocolou pedido de cancelamento de matrícula de imóvel rural junto ao INCRA, em 20.01.2012, às fls. 61/62, e como tal sujeito passivo da obrigação tributária, não constando nos autos qualquer documento para afastar tal assertiva, cabendo transcrever, quanto a esta questão, o disposto no art. 252 da Lei nº 6.015, de 31.12.1973 – Lei de Registros Públicos: (...).

Além disso, o cadastro do imóvel continua ATIVO no CAFIR, às fls. 72, e, conseqüentemente, produzindo todos seus efeitos, além de não constar, até a presente data, qualquer pedido de alteração ou de cancelamento do mesmo, nos termos da IN/RFB nº 1.467/2014, que dispõe sobre esse Cadastro.

Ressalte-se que não consta nos autos pronunciamento do INCRA quanto ao referido pedido de cancelamento da matrícula do imóvel.

Concluo que o contribuinte não comprova nos autos, de forma direta, a efetiva a condição desconstitutiva de sua condição de proprietário/possuidor. Não está suficientemente demonstrado que o imóvel não exista. Aliás, o eventual pedido de cancelamento é posterior ao fato gerador.

De mais a mais, enfrentando eventual alegação de impossibilidade de produção de “prova negativa”, no que se refere a suposta inexistência do imóvel ou a qualidade de possuidor com *animus domini*, penso que este argumento não é válido, vez que o contribuinte poderia (i) comprovar a nulidade do fôlio real, o que não o fez, ademais o fato do imóvel está em garantia não lhe favorece, assim como poderia (ii) comprovar fatos com memorial descrito e/ou matrículas de imóveis na região, quando alega sobreposição (iii) comprovar o contexto de eventual processo de nulidade de matrícula ou judicial de discussão de terras, e (iv) explicar e comprovar o porquê de ter declarado situações que somente o possuidor as conhece e que somente um imóvel que “existe” pode conter, tais como, as declaradas áreas de preservação permanente, áreas de reserva legal e de benfeitorias.

Tais áreas foram todas declaradas pelo recorrente e declaradas como existentes e, decerto, que em se tratando de documento formal de efeitos públicos, especialmente tributários, não poderia faltar com a verdade. Seria razoável até discutir se é, ou não é, o proprietário, mas, após declarar, por exemplo, que existiam as tais áreas, não é crível que, tempos depois, e somente depois de ser autuado, venha dizer que o imóvel simplesmente não existe e não justifique como e por qual razão fez a declaração.

Logo, não entendo como válido eventual argumento de produção de “prova negativa”, no que se refere a suposta inexistência do imóvel ou a qualidade de possuidor com *animus domini*.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

#### **- Do VTN arbitrado**

Quanto a irresignação contra o VTN arbitrado, inclusive aduzindo desproporcionalidade entre o valor médio do VTN do Município e o valor arbitrado, com diferença muito significativa em proporcionalidade, com impossibilidade de fixação da base de cálculo do ITR por intermédio de portaria e com impossibilidade de aplicação da alíquota, tenho que os argumentos da defesa não merecem prosperar. Explico.

Primeiro, deve-se lembrar que o auto de infração foi efetuado com base nas declarações apresentadas pelo próprio recorrente, de forma que quando do lançamento a Administração tributária já dispunha dos elementos suficientes para proceder ao lançamento oriundo da entrega da declaração, o que dispensa procedimentos prévios de visitação ao imóvel, dentre outros alegados pela defesa.

Segundo, o recorrente declara áreas de APP, de reserva legal e de benfeitorias em específicos contornos, as quais foram, inclusive, aceitas, devidamente acatadas pela fiscalização, o que faz crer e entender que o sujeito passivo tinha a posse no momento da transmissão da DITR e bem delimitou as áreas de proteção.

Terceiro, houve a devida apuração do imposto, indicando-se os respectivos critérios que sinalizam os parâmetros para evolução do crédito constituído, inclusive o SIPT utilizado considerou a aptidão agrícola do imóvel e é corretamente estabelecido e posto normativamente, diversamente da alegação do contribuinte de ausência de coeficiente de aptidão agrícola.

Ora, o caderno processual aponta a utilização do SIPT por aptidão agrícola “Outras”, que considera as “outras” aptidões agrícolas no imóvel, face a inexistência de declaração específica de áreas utilizadas pela atividade rural. No caso concreto o recorrente só declarou APP, reserva legal e benfeitorias, todas acolhidas.

Aliás, o “DEMOSNTRATIVO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO” bem delimita toda a aferição e a alíquota, que se coaduna com a tabela da Lei n.º 9.393, de 1996, do ITR, para o grau de utilização do imóvel.

Entendo, doravante, suficiente me filiar as conclusões da decisão de piso, a saber:

Em relação ao pedido de declaração de nulidade do lançamento com base em alegação de vício na escolha de meio infralegal (Portaria SRF nº 447/2002) para a fixação do VTN, por considerar ofensa ao que preconiza o art. 146, III, “a” da Constituição da República, também, não se poder dar razão ao impugnante.

Pois bem, no que diz respeito ao arbitramento do VTN e não obstante o impugnante alegar que esse valor teria sido arbitrado com base em meio infralegal, resta claro nos autos que o cálculo efetuado pela fiscalização é baseado, em dado constante do SIPT, às fls. 10, fornecido pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), às fls. 73, e em face da inequívoca subavaliação do VTN, nos estritos termos do art. 14 da Lei nº 9.393/96, *in verbis*: (...).

No presente caso, o arbitramento do VTN foi realizado com base no valor da aptidão agrícola “outras - terras” constante no SIPT, às fls. 73, de acordo com informação do INCRA, para o Município de São Desidério, referente ao ano de 2009, valor esse informado ao contribuinte no Termo de Intimação Fiscal às fls. 10.

Em síntese, não tendo sido apresentado o documento exigido para comprovar o Valor da Terra da Nua, conforme descrito no Termo de Intimação Fiscal, às fls. 09/10, cabia à Autoridade Fiscal arbitrar o VTN, ao constatar a subavaliação do VTN declarado de R\$1,17/ha, ou seja, um pouco mais de UM REAL para cada 10.000 m<sup>2</sup> de terra nua, efetuando de ofício o lançamento do imposto suplementar apurado, acrescido das cominações legais, sob pena de responsabilidade funcional.

Ainda, cabe reiterar que o procedimento fiscalizatório observou o disposto na legislação de regência da matéria, mais especificadamente o já referido art. 14 da Lei nº 9.393/96, que dispõe que ao Fiscal, para fins de lançamento de ofício, cabe considerar informações sobre os preços de terras constantes de Sistema instituído pela Receita Federal – no caso, o SIPT.

Ademais, além de a matéria - Valor da Terra Nua declarado não-comprovado – ser de fácil compreensão, o Demonstrativo de fls. 06 ajuda na perfeita compreensão dos fatos, pois são indicadas as alterações efetuadas pela fiscalização para apuração do imposto suplementar lançado por meio da presente Notificação de Lançamento.

Além disso, ressalte-se que desde a intimação inicial, já tinha sido esclarecido, expressamente, que a falta de apresentação de Laudo de Avaliação, ou sua apresentação em desacordo com as normas da ABNT, ensejaria o arbitramento do VTN, com base nas informações, divulgadas na própria intimação, do Sistema de Preços de Terra (SIPT) da Receita Federal.

Sendo assim, resta claro que, que o VTN/ha utilizado pela fiscalização para o arbitramento do VTN, em função da subavaliação do VTN declarado, com base em informação do SIPT, está previsto em lei, ressaltando que esse sistema constitui-se na ferramenta de que dispõe a fiscalização para detectar eventuais distorções relativas aos valores declarados para os imóveis, tornando, portanto, afastada a hipótese de ilegalidade para o arbitramento do VTN e de nulidade do lançamento.

(...)

Quanto ao pedido de nulidade do lançamento, em razão da aplicação da alíquota máxima, também, também, não cabe acatá-lo, isso porque a autuação consistiu apenas no arbitramento do VTN, com base no SIPT, e a alíquota nele aplicada é exatamente a mesma apurada pelo contribuinte em sua DITR, decorrente do mesmo Grau de Utilização (GU) de 0,0% declarado, não havendo, porque a fiscalização deveria averiguar o GU do imóvel, como entende o impugnante.

(...)

Quanto ao cálculo do Valor da Terra Nua (VTN), entendeu a Autoridade Fiscal que houve subavaliação, tendo em vista o valor constante no Sistema de Preço de Terras (SIPT), instituído pela Receita Federal, em consonância ao art. 14 da Lei nº 9.393/96, razão pela qual foi rejeitado o VTN declarado para o imóvel na DITR/2009, de R\$5.330,27 (R\$1,17/ha), sendo arbitrado o valor de R\$9.623.457,90 (R\$2.110,50/ha), valor este apurado com base no valor apontado no SIPT, para a aptidão agrícola “outras terras”, corresponde ao valor por hectare informado pelo INCRA para as terras do município de São Desidério/BA, conforme consta no Termo de Intimação Fiscal de fls. 09/10, consoante extrato do SIPT, às fls. 73, e constante no Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido de fls. 06.

Faz-se necessário verificar, a princípio, que não poderia a Autoridade Fiscal deixar de arbitrar novo Valor de Terra Nua, tendo em vista que o VTN declarado, por hectare, para o exercício de 2009, até prova documental hábil em contrário, está de fato subavaliado, por ser muito inferior não só ao VTN/ha informado pelo INCRA para as terras de São Desidério/BA (R\$2.110,50/ha), mas também ao VTN médio, por hectare, apurado no universo das DITR do exercício de 2009, referentes aos imóveis rurais localizados no Município de São Desidério/BA, que foi de R\$480,24, como se observa no extrato do SIPT, às fls. 73.

Pois bem, caracterizada a subavaliação do VTN declarado, só restava à Autoridade Fiscal arbitrar novo valor de terra nua para efeito de cálculo do ITR desse exercício, em obediência ao disposto no art. 14 da Lei nº 9.393/1996 e art. 52 do Decreto nº 4.382/2002 (RITR); sendo observado, nessa oportunidade, o valor apontado, de R\$2.110,50/ha, no SIPT (aptidão agrícola – outras terras).

Em síntese, não tendo sido apresentado o documento exigido para comprovar o Valor da Terra da Nua, conforme descrito na intimação inicial, cabia à Autoridade Fiscal arbitrar o VTN, ao constatar a subavaliação do VTN declarado de R\$1,17/ha, efetuando de ofício o lançamento do imposto suplementar apurado, acrescido das cominações legais, sob pena de responsabilidade funcional.

De fato, reitere-se que à fiscalização cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do CTN.

Portanto, cabe reiterar que não poderia a Autoridade Fiscal deixar de arbitrar novo Valor de Terra Nua, uma vez que não há dúvidas de que o VTN declarado pelo

contribuinte encontra-se, de fato, subavaliado, não podendo passar despercebido que o VTN por hectare declarado para o imóvel de R\$1,17/ha corresponde a 0,24% do VTN médio por hectare de R\$480,24/ha apurado no universo das declarações do ITR/2009, referente aos imóveis rurais localizados em São Desidério/BA, além, de corresponder a apenas 0,06% do valor constante, por aptidão agrícola, do SIPT (R\$2.110,50/ha), que foi justamente o valor arbitrado pela fiscalização.

Há que se ressaltar que essa comparação é realizada como subsídio para demonstrar que o VTN declarado, por ser muito inferior ao VTN médio por hectare apurado pelos contribuintes do município, não estaria condizente com a realidade dos preços de mercado praticados na região, conforme aventado pelo contribuinte, salvo apresentação de prova inequívoca da inferioridade do imóvel em relação aos imóveis da região.

Para comprovação do valor fundiário do imóvel, a preços da época do fato gerador do imposto (1º.01.2009, art. 1º, *caput*, e art. 8º, § 2º, da Lei nº 9.393/96), o contribuinte foi intimado a apresentar Laudo de Avaliação, elaborado por profissional habilitado (engenheiro agrônomo/florestal), com ART devidamente anotada no CREA, em conformidade com as normas da ABNT (NBR 14.653-3), com Grau de Fundamentação e Grau de Precisão II, contendo todos os elementos de pesquisa identificados (às fls. 09/10).

Para atingir tal grau de fundamentação e precisão, esse Laudo deveria atender aos requisitos estabelecidos na norma NBR 14.653-3 da ABNT, com a apuração de dados de mercado (ofertas/negociações/opiniões), referentes a pelo menos 05 (cinco) imóveis rurais, preferencialmente com características semelhantes às do imóvel avaliado, com o posterior tratamento estatístico dos dados coletados, conforme previsto no item 8.1 dessa mesma Norma, adotando-se, dependendo do caso, a análise de regressão ou a homogeneização dos dados, conforme demonstrado, respectivamente, nos anexos A e B dessa Norma, de forma a apurar o valor mercado da terra nua do imóvel avaliado, a preços de 01.01.2009, em intervalo de confiança mínimo e máximo de 80%.

Nesta fase, quanto ao VTN, o contribuinte limita-se a apresentar alegações de ilegalidade do arbitramento com base em informação do SIPT, e que esse valor não seria condizente com a realidade mercado da região, já analisadas neste Voto, sem acostar aos autos o Laudo de Avaliação então exigido.

Reitere-se que o ônus da prova - no caso, documental - é do Contribuinte.

Portanto, o requerente deveria ter instruído a sua defesa com esse documento de prova, de modo a comprovar o valor fundiário do seu imóvel, a preços de mercado, em 1º.01.2009, bem como a possível existência de características particulares desfavoráveis, que pudessem justificar a revisão do VTN arbitrado com base no referido VTN/ha apontado no SIPT.

Em síntese, não tendo sido apresentado Laudo de Avaliação, com as exigências apontadas anteriormente, e sendo tal documento imprescindível para demonstrar que o valor fundiário do imóvel, a preços de 1º.01.2009, está compatível com as suas características particulares e classes de exploração, não cabe alterar o VTN arbitrado pela fiscalização.

Assim sendo, entendo que deva ser mantida a tributação do imóvel com base no VTN de R\$9.623.457,90 (R\$2.110,50/ha), arbitrado pela fiscalização com base no SIPT.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

#### **- Do caráter confiscatório da multa e princípios vindicados**

Quanto a alegação do caráter confiscatório da multa, bem como de aplicação de princípios constitucionais, nos quais poderia se invocar proporcionalidade, razoabilidade, devido processo legal substantivo, necessidade e adequação, moralidade administrativa, interesse público, dentre outros, com a finalidade de afastar a multa exigida no lançamento, cabe

consignar que não compete ao CARF afastar a aplicação da lei tributária impositiva da sanção em comento que se presume constitucional e legítima por restar vigente e integrar o sistema jurídico, sendo matéria sumulada no Egrégio Conselho a teor da **Súmula CARF n.º 2**: "*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*"

De mais a mais, na admissibilidade a temática não foi conhecida. Sem razão o recorrente neste capítulo.

#### **- Da multa aplicada (Multa de Ofício de 75%)**

A defesa se insurge contra a multa aplicada. Pois bem. Não assiste razão ao contribuinte. No que se refere à multa aplicada, tratando-se de lançamento de ofício, isto é, de exigência de crédito tributário constituído pela autoridade fiscal em trabalho de fiscalização, por não conformação da atividade do contribuinte à *mens legis*, não é aplicável a multa de 20% do art. 61, § 2.º, da Lei 9.430, pois ela trata de mero inadimplemento de tributo já constituído ou de antecipação já reconhecida e não recolhida a tempo e modo, situações que não prescindem da constituição ou da exigência impositiva efetivada de ofício pela Administração. Também, não se aplica a multa de 2% prevista no Código de Defesa do Consumidor, por ser legislação que rege outra área do direito, inaplicável na seara tributária.

Cuidando-se de lançamento de ofício, com agir da autoridade fiscal, deve-se aplicar as hipóteses do art. 44, da Lei n.º 9.430, sendo que, *in casu*, a Administração Tributária atestou a aplicação do inciso I do referido art. 44 do supracitado diploma legal, restando certa a fixação da multa em 75%, conforme preceito normativo. Aplica-se, ademais, o art. 14, § 2.º, da Lei n.º 9.393, de 1996.

Trata-se de aplicação da lei, sendo defeso a autoridade fiscal deixar de observar a legislação que lhe impõe dever deôntico de conduta obrigatória.

Ademais, o julgador administrativo está impedido de reduzi-la, com fulcro em tese constitucional de confisco, pois é vedado ao Colegiado declarar a inconstitucionalidade de norma legal (aquela que fixa a multa de ofício em 75% – Lei 9.430, art. 44, I), conforme Súmula CARF n.º 2: "*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*"

Por último, o fato do lançamento ser suplementar não afasta o encargo decorrente do lançamento de ofício que, decerto, só incide sobre o montante lançado.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

#### **- Juros moratórios**

Observo que o recorrente questiona os juros moratórios.

Pois bem. Não vejo reparos a serem tecidos na decisão hostilizada para a referida irresignação quanto aos juros moratórios, sendo tema objeto de enunciado posto na Súmula CARF n.º 4, nestes termos: "*A partir de 1.º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.*"

Ademais, não há cumulação de juros moratórios e atualização monetária. Na verdade, a taxa SELIC tem esse viés duplo, mas é uma única taxa. Não há outra taxa que incida junto com a SELIC.

No caso específico de débitos para com a Fazenda Nacional, a adoção da taxa de referência SELIC, como medida de percentual de juros de mora, foi estabelecida pela Lei n.º 9.065, de 20/06/1995, nestes termos:

Art. 13. A partir de 1.º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei n.º 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6.º da Lei n.º 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei n.º 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei n.º 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Trata-se de temática já superada e, atualmente, sumulada.

Aliás, o cálculo dos juros de mora, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC, está, hodiernamente, previsto, de forma literal, no art. 61, § 3.º, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

De mais a mais, o julgador administrativo está impedido de afastar a taxa SELIC sob alegação de confisco ou inconstitucionalidade, conforme Súmula CARF n.º 2: *“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

Por último, o fato do lançamento ser suplementar não afasta o encargo decorrente do lançamento de ofício que, decerto, só incide sobre o montante lançado.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

### **Conclusão quanto ao Recurso Voluntário**

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço parcialmente do recurso, não conhecendo argumentos que objetivam afastar legislação posta por inconstitucionalidade, isto é, todo o rol de matérias em torno de inconstitucionalidade de normas tributárias e efeito confiscatório, rejeito a preliminar de nulidade, indefiro a perícia/diligência, aprecio os documentos novos e, no mérito, quanto a parte conhecida, acolho a prejudicial de decadência em relação ao ITR suplementar objeto do lançamento de ofício, e mantenho a legitimidade do recorrente para constar como sujeito passivo da relação jurídico-tributária do “ITR declarado”, de modo que dou provimento parcial ao recurso apenas para declarar a decadência no que se refere ao lançamento de ofício do “ITR suplementar”.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

### **Dispositivo**

Ante o exposto, conheço em parte do recurso, deixando de conhecer todo o rol de matérias em torno de inconstitucionalidade de normas tributárias e efeito confiscatório, para, na

parte conhecida, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para declarar a decadência do ITR suplementar lançado de ofício.

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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 despendendo 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.

Anote-se, aliás, que o precedente da CSRF consubstanciado no Acórdão nº 9101-004.409, citado pelo Ilmo. Relator em suas argutas aduções, ainda que relativamente recente, trata de situação em que, após diligência, foi verificada a existência não só de declaração do débito, mas também de pagamento antecipado. Não por acaso, me parece, dos votos que formaram a maioria, nada menos que 3 (três) foram pelas conclusões, o que denota não serem as razões naquele vertidas parâmetro suficientemente confiável como indicativo dos rumos da jurisprudência daquela 1ª Seção de Julgamento.

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 2009, tem-se que o fato gerador do tributo ocorreu no dia 1º/01/2009. Assim, verifica-se que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é o dia 1º/01/2010 estendendo-se o direito de a autoridade administrativa constituir crédito tributário até 31/12/2014.



Havendo sido o contribuinte cientificado da autuação em 12/05/2014, constata-se que o lançamento não está decaído, devendo ser rejeitada a pretensão recursal quanto a esse tópico.

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

Ronnie Soares Anderson

(documento assinado digitalmente)