



Processo nº 10530.723651/2015-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2402-011.977 – 2^a Seção de Julgamento / 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária**
Sessão de 8 de agosto de 2023
Recorrente EMAGRO EMPREENDIMENTOS AGROSILVIPASTORIS SPE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2010

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). PRAZO DECADENCIAL. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APRECIAÇÃO DE OFÍCIO. PRECLUSÃO. AUSENTE. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL (AGINT NO ARESP) Nº 786.109/RJ. RESP Nº 1.721.191/MG. APLICÁVEIS.

A prejudicial de decadência constitui-se matéria de ordem pública, à conta disso, tanto insusceptível de disponibilidade pelas partes como pronunciável a qualquer tempo e instância administrativa. Logo, pode e deve ser apreciada de ofício, pois não se sujeita às preclusões temporal e consumativa, que normalmente se sucedem pela inércia do sujeito passivo.

CTN. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. IMPOSTO APURADO. PAGAMENTO. ANTECIPAÇÃO COMPROVADA. DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO. STJ. RESP Nº 973.733/SC. DECISÃO. SEDE. RECURSOS REPETITIVOS. VINCULAÇÃO. APLICÁVEL.

Tratando-se de lançamento por homologação, afastadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação, aplica-se a contagem de prazo prevista no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte provar que houve antecipação de pagamento do imposto apurado, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acórdão os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso interposto, cancelando o crédito controvertido, eis que atingido pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros(a): Ana Claudia Borges de Oliveira, Rodrigo Duarte Firmino, Rodrigo Rigo Pinheiro, Diogo Cristian Denny, José Márcio Bittes, Francisco Ibiapino Luz (presidente), Gregório Rechmann Junior e Wilderson Botto (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente da revisão de sua Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural referente ao exercício de 2010 - DITR/2010, correspondente ao imóvel rural "Fazenda Camacari" - NIRF nº 8.183.939-1 (processo digital, fl.3).

Notificação de Lançamento e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 03-091.334 - proferido pela 1^a Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DRJ/BSB - transscrito a seguir (Processo digital, fls. 102 a 113):

Da Autuação

Pela Notificação de Lançamento nº 3363/00070/2015, de fls. 03/07, do exercício de 2010, emitida em 22/07/2015, o contribuinte identificado no preâmbulo foi intimado a recolher o crédito tributário, no montante de **R\$ 138.899,32**, referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), acrescido de multa lançada (75%) e juros de mora, tendo como objeto o imóvel denominado "Fazenda Camaçari" (**NIRF 8.183.939-1**), com área declarada de **899,3 ha**, localizado no município de Barreiras-BA.

A ação fiscal proveniente dos trabalhos de revisão da DITR/2010, incidente em malha valor, iniciou-se com o Termo de Intimação Fiscal nº 3363/00014/2015, de fls. 08/10, entregue em 06/04/2015 (fls. 11), para o contribuinte apresentar os seguintes documentos de prova:

- Ato Declaratório Ambiental (ADA) requerido dentro de prazo junto ao IBAMA, nos termos do art. 10, § 3º, inciso I, do Decreto nº 4.382/2002;
- matrícula atualizada do registro imobiliário, com a averbação da área de reserva legal, caso o imóvel possua matrícula ou cópia do Termo de Responsabilidade/Compromisso de Averbação da Reserva Legal ou Termo de Ajustamento de Conduta da Reserva Legal, acompanhada de certidão emitida pelo Cartório de Registro de Imóveis comprovando que o imóvel não possui matrícula no registro imobiliário;
- documento que comprove a localização da área de reserva legal, nos termos do § 4º do art. 16 do Código Florestal, introduzido pela Medida Provisória 2.166-67, de 24 de agosto de 2001;
- Documentos, tais como Laudo Técnico emitido por engenheiro agrônomo/florestal, acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica - ART registrada no Conselho Regional de Engenharia Arquitetura e Agronomia - Crea, que comprovem as áreas de florestas nativas declaradas, identificando o imóvel rural e detalhando a localização e dimensão das áreas declaradas a esse título, previstas nos termos da alínea "e" do inciso II do §1º art. 10 da Lei nº 9.393/1996, que identifique a localização do imóvel rural através de um conjunto de coordenadas geográficas definidores dos vértices de seu perímetro, preferivelmente georreferenciadas ao sistema geodésico brasileiro;
- Laudo de avaliação do Valor da Terra Nua do imóvel emitido por engenheiro agrônomo ou florestal, conforme estabelecida na NBR 14.653 da ABNT, com grau de fundamentação e precisão II, com ART (Anotação de Responsabilidade Técnica) registrada no CREA, contendo todos os elementos de pesquisa identificados e planilhas de cálculo, preferivelmente pelo método comparativo direto de dados de 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 2010, a preço de mercado. A falta de apresentação do laudo de avaliação ensejará o arbitramento do valor da terra nua, com base nas informações do SIPT da RFB, nos termos do art. 14 da Lei 9.393/96, pelo VTN/ha do município de localização do imóvel para 1º de janeiro de 2010 no valor de:

- Outras R\$ 2.110,50

Foram apresentados os documentos de fls. 12/40 e 47.

Em 02/06/2015, foi lavrado o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 3363/00110/2015, de fls. 41/45, para dar conhecimento ao contribuinte das informações da DITR que seriam alteradas.

Procedendo à análise e verificação dos documentos apresentados e dos dados constantes na correspondente DITR/2010, a Autoridade Fiscal manteve a área de pastagens, de **351,0 ha**; entretanto, glosou integralmente as áreas de preservação permanente (**17,7 ha**), de reserva legal (**180,1 ha**) e coberta por florestas nativas (**350,5 ha**); além de rejeitar o VTN declarado de **R\$ 59.454,50 (R\$ 68,03/ha)**, arbitrando o valor de **R\$ 1.897.972,65 (R\$ 2.110,50/ha)**, apurado com base no Sistema de Preço de Terras - SIPT, com o consequente aumento do VTN tributável e da alíquota de cálculo, esta devido à redução do grau de utilização de 100,0% para 39,1%, disto resultando o imposto suplementar de **R\$ 62.598,28**, conforme Demonstrativo de fls. 06.

A descrição dos fatos e os enquadramentos legais das infrações, da multa de ofício e dos juros de mora constam às fls. 04/05 e 07.

Da Impugnação

Cientificado do lançamento, em **09/09/2015**, às fls. 48, ingressou o contribuinte, por meio de seu procurador (fls. 64), em **25/09/2015** (fls. 49), com sua impugnação de fls. 49/58, alegando e solicitando o seguinte, em síntese:

- inicialmente, informa que a área de preservação permanente foi identificada desde 17/04/2004, a área de reserva legal tem Termo de Compromisso de Averbação registrado na Matrícula do imóvel desde 17/04/2004, a área de floresta nativa tem averbação por meio de Termo de Responsabilidade de Averbação do Plano de Manejo Florestal Sustentável desde 14/09/2005, e a área de pastagem é utilizada desde 2006;
- surpreendeu-se com a apuração suplementar do ITR sem que lhe tenha sido apresentado, ao menos, Avaliação do imóvel ou Laudo Simples de comprovação da utilização da integralidade da área na atividade agrícola/pastoril que, por consequência, geraria tributação no VTN sobre a totalidade da área do imóvel;
- entende que é sua obrigação indicar a distribuição da área do imóvel no Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido, e caso haja divergência ou mesmo dúvida sobre a área efetivamente utilizada, não existe nenhum instrumento legal que o obrigue a comprovar tal uso do solo, entretanto, o agente arrecadador é obrigado a demonstrar a utilização econômica integral da propriedade para poder proceder à tributação, sob pena de enriquecimento ilícito;
- ressalta que a área de pastagem está delimitada e se mantém inalterada desde 2006, desta forma é totalmente imprópria para tributação, mesmo porque ele indicou as áreas de preservação permanente, de área de reserva legal e a área de floresta nativa, portanto, o ente fiscalizador não

se incumbiu de demonstrar a discrepância entre a área efetivamente informada e a área que deseja tributar;

- faz citação de legislação que trata de áreas ambientais, tais como Lei n° 9.393/96, Lei n° 4.771/65 e Lei n° 5.172/66, para referendar seus argumentos;
- entende que não possui a obrigatoriedade legal de apresentar Laudo de Avaliação no imóvel, o qual o custo é desnecessário e extremamente oneroso pela sua complexidade técnica e especialização;
- informa que concorda com o VTN atribuído pelo ente fiscalizador, pois teria utilizado valores equivocados para a elaboração do ITR/2010, motivo pelo qual suplica seja concedido determinar valor revisional e que seja paga a diferença tributária apurada;
- concorda com a área de pastagem de 351,0 ha, entretanto, o valor que deveria ser efetivamente recolhido e aplicável seria de R\$ 1.111,16, como demonstrado na simulação de DITR anexa;
- por fim, requer:
 - Seja julgada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, acolhida sua impugnação e cancelado o débito fiscal reclamado, excluindo a imposição do pagamento tributário no valor de R\$ 138.899,32;
 - A revisão do valor declarado na DITR/2010 para o valor revisado de R\$ 1.111,16, uma vez que está comprovando a existência das áreas declaradas na referida Declaração;
 - Sejam considerados os quesitos em anexo, além dos levantamentos topográficos e demais perícias pertinentes, conforme critérios estabelecidos no art. 16, IV, da Lei nº 8.748/93, indicando profissional para a realização das avaliações e acompanhamento de diligências que se fizerem necessárias;
 - Que as imagens em anexo sejam consideradas como provas, por se referirem à época dos fatos;
 - Concessão de prazo para que sejam regularizadas as pendências apontadas pela Secretaria de Fazenda do Município de Barreiras-BA para dirimir de vez as discrepâncias aventadas.

(Destaque no original)

Julgamento de Primeira Instância

A 1^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília, por unanimidade, julgou procedente em parte a contestação da impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 102 a 113):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2010

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.

DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE, DE RESERVA LEGAL E COBERTAS POR FLORESTAS NATIVAS.

As áreas ambientais, para fins de exclusão do ITR, devem ser reconhecidas como de interesse ambiental pelo IBAMA, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do respectivo ADA, contudo, cabe acatar a área de reserva legal averbada tempestiva à margem da matrícula do imóvel, por força da Súmula nº 122 do CARF, que é vinculante.

DO VALOR DA TERRA NUA (VTN)- MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Por não ter sido expressamente contestado nos autos, considera-se matéria não impugnada o arbitramento do VTN para o ITR/2010, nos termos da legislação vigente.

DA PROVA PERICIAL.

A perícia 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 descumprimento de obrigações previstas em lei.

DA INSTRUÇÃO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA.

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual.

Impugnação Procedente em Parte.

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, repisando os argumentos apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 119 a 136):

1. A falta de apresentação do ADA, por si só, não pode afastar o benefício fiscal pretendido.
2. A decisão recorrida deverá ser anulada por desatender o princípio constitucional da ampla defesa e do devido processo legal (CF, 1988, art. 5º, LIV e LV), na medida em que indeferiu o pedido de perícia requerido pela então Impugnante para provar referidas áreas glosadas.
3. Aduz que, embora não tenha impugnado o VTN arbitrado, contestou o valor do ITR exigido na notificação de lançamento, razão por que o tributo nela exigido deverá ser cancelado.
4. Transcreve jurisprudência perfilhada à sua pretensão.

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade de recurso prematuro

A Contribuinte somente foi cientificada formalmente da decisão recorrida em 29 de dezembro de 2020, mas sua peça recursal já havia sido interposta, **prematamente**, desde o dia 21 de setembro do mesmo ano (processo digital, fls. 116, 117 e 137). Logo, ausente disposição específica no PAF, aplica-se à reportada matéria o regramento previsto nos arts. 15 e 218, § 4º, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), *verbis*:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

[...]

Art. 218. Os atos processuais serão realizados nos prazos prescritos em lei.

[...]

§ 4º Será considerado tempestivo o ato praticado antes do termo inicial do prazo.

Como se vê, o CPC tem aplicação supletiva e subsidiária ao PAF, motivo por que o recurso interposto antes do sujeito passivo ser formalmente intimado da decisão recorrida deve ser admitido como tempestivo. Afinal, reportada ciência traduz-se ato processual que inaugura o lapso temporal disponível ao então impugnante para, querendo, devolver as questões decididas em seu desfavor à segunda instância. Portanto, não se confunde com o suposto conhecimento da matéria nela decidida, **que poderá ocorrer antecipadamente** tanto por meio de consulta/cópia do respectivo processo como nos supostos recebimentos sem retorno do aviso de recebimento.

Trata-se de celeridade processual decorrente da aplicação dos princípios da instrumentalidade e boa-fé do recorrente, tese também acatada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), nestes termos:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS. COISA JULGADA. RATIFICAÇÃO. 1. A interposição de recurso prematuro, sem posterior ratificação, não importa, por si só, na intempestividade do recurso. Precedente: AI-AgR-ED-ED-EDv-ED 703.269, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, DJe 08.05.2015. 2. Após a desistência da pretensão recursal, devidamente homologada, não cabe à parte processual retomar as alegações deduzidas no recurso extraordinário, à luz do princípio da boa-fé objetiva. 3. Agravo regimental a que se nega provimento, com majoração de honorários advocatícios, com base no art. 85, § 11, do CPC, e aplicação de multa, nos termos do art. 1.021, §4º, do CPC.

(RE 613043 AgR, Relator(a): EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 09/12/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-268 DIVULG 16-12-2016 PUBLIC 19-12-2016)

De igual modo, este Conselho assim entendeu, como está posto no Acórdão nº 2401-009.092, sessão de 14/1/2021, da 2^a Seção de Julgamento/4^a Câmara /1^a Turma Ordinária, de relatoria do conselheiro Rodrigo Lopes Araújo, cuja ementa ora transcrevo:

RECURSO PREMATURO. ADMISSIBILIDADE.

Por força da aplicação supletiva e subsidiária do Código de Processo Civil, deve ser admitido como tempestivo o recurso apresentado antes da ciência formal da decisão recorrida.

A propósito, consoante excerto abaixo transcrito, em 21/5/2020, foi postada intimação pretendendo cientificar a Recorrente da decisão recorrida, a qual foi posteriormente cancelada e reenviada em 5/8/2020, cujo recebimento, como se vê na transcrição sequenciada, ocorreu tão só em 29/12/2020 (processo digital, fl. 137):

[Acompanhar Ciência - 10530.723653/2015-11](#)

Tipo Ciência	Data Acionam.	Nº Destinatário	Nome Destinatário	Situação	Documentos	Data Ciência	Prazo	Situação Manif.	Data Final Manif.	Dat Man
<i>Acórdão de Impugnação</i>										
O POSTAL MANUAL	05/08/2020	12.609.397/0001-00	EMAGRO EMPREENDIMENTOS AGROSILVIPASTORIS SPE LTDA	REALIZADA	Intimação de Resultado de Julgamento	29/12/2020	30	NO PRAZO PARA ENVIO	28/01/2021	-
<i>Demonstrativos de Débitos do Processo</i>										
O POSTAL MANUAL	21/05/2020	12.609.397/0001-00	EMAGRO EMPREENDIMENTOS AGROSILVIPASTORIS SPE LTDA	CANCELADA	Intimação de Resultado de Julgamento	-	30	AGUARDANDO EFETIVAÇÃO DA CIÊNCIA	-	-
<i>Demonstrativos de Débitos do Processo</i>										

Não obstante referido cancelamento, ainda que não formalmente intimada, a partir dos excertos do recurso interposto que passo a transcrever, infere-se que a Recorrente já **conhecia a exata conformação decidida na origem**, eis que refutou, de forma clara e precisa, a imputação ali mantida. Neste sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida. Confira-se (processo digital, fls. 119 a 121):

EMAGRO EMPREENDIMENTOS AGROSILVIPASTORIS SPE LTDA., qualificada nos autos do processo em epígrafe, não se conformando com o teor da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo I, vem apresentar RECURSO VOLUNTÁRIO

[...]

4. Na decisão de fls. 102, a autoridade julgadora entendeu que a área de reserva legal uma área de reserva legal de 20% da dimensão total do imóvel, correspondente a 179,9 ha se encontra averbada desde 17/04/2008, junto à Matrícula nº 8.711 (AV-2-8711), de fls. 31/35, razão pela qual foi determinada a sua exclusão da área tributável do imóvel.
5. Todavia, em relação as áreas de preservação permanente (17,7 ha) e aquelas cobertas por florestas nativas (350,5 há) a exigência foi mantida ao argumento de que a recorrente não comprovou a protocolização tempestiva de Ato Declaratório Ambiental – ADA no IBAMA.
6. Tendo tomado ciência da decisão e não se conformando com o seu teor, o recorrente vem apresentar o presente recurso pelos motivos de fato e de direito a seguir expostos.

Ante o exposto, citado recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, razão por que dele tomo conhecimento.

Preliminares

Matéria não impugnada nem recorrida

Tanto na impugnação como no recurso interposto, a Contribuinte discorda da autuação em seu desfavor, mas neles não se insurge quanto ter se operado a decadência do direito que o Fisco detinha de constituir crédito tributário atinente ao exercício autuado. Por conseguinte, regra geral, este Conselho estaria impedido de se manifestar acerca do reconhecimento da referida prejudicial, pois o julgador de origem não teve a oportunidade de a conhecer e sobre ela decidir, já que sequer constava na contestação sob sua análise. Ademais,

ante a, também, ausente contestação recursal, dita matéria tornava-se incontroversa e definitiva administrativamente.

No entanto, reportado objeto constitui-se matéria de ordem pública, à conta disso, tanto insusceptível de disponibilidade pelas partes como pronunciável a qualquer tempo e instância administrativa. Logo, pode e deve ser apreciado de ofício, pois não se sujeita às preclusões temporal e consumativa, que normalmente se sucedem pela inércia do sujeito passivo.

Trata-se de comando estabelecido pelo art. 487 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo Código de Processo Civil – CPC), de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, nestes termos:

Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:

[...]

II - decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição.

Ademais, é pacífica a jurisprudência sedimentada acerca da reportado matéria, tanto na seara judicial como na administrativa, consoante se vê nos excertos que passo a transcrever:

Decisões do STJ:

AgInt no AREsp 786.109/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2017, DJe 06/03/2017:

AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. PREScriÇÃO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. AUSÊNCIA DE PRECLUSÃO. SÚMULA 83/STJ. OFENSA AO ART. 32 DO CTN. SÚMULA 7/STJ.

1. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que as matérias de ordem pública, tais como prescrição e decadência, nas instâncias ordinárias, podem ser reconhecidas a qualquer tempo, não estando sujeitas à preclusão.

[...]

REsp 1.721.191/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/03/2018, DJe 02/08/2018:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA ARGUIDA NAS RAZÕES DA APELAÇÃO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. AUSÊNCIA DE PRECLUSÃO. JUNTADA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL APENAS COM A INTERPOSIÇÃO DA APELAÇÃO. PRODUÇÃO DA PROVA DOCUMENTAL DE MODO EXTEMPORÂNEO. INADMISSIBILIDADE. 1. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que as matérias de ordem pública, tais como prescrição e decadência, nas instâncias ordinárias, podem ser reconhecidas a qualquer tempo, não estando sujeitas à preclusão.

[...]

Decisões do CARF:

Acórdão nº 9202-009.552 - CSRF / 2ª Turma – Sessão de 26 de maio de 2021:

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.

Acórdão nº 9202-008.676 - CSRF / 2ª Turma – Sessão de 17 de março de 2020:

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.
PRECLUSÃO.**

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, não podendo a autoridade julgadora dela conhecer, salvo nos casos expressamente previstos em lei. Tratando-se de matéria dita de ordem pública, pode a autoridade julgadora, considerada as circunstâncias do caso concreto, conhecer, ou não, de ofício.

Acórdão n.º 9101-004.256 - CSRF / 1^a Turma – Sessão de 9 de julho de 2019:

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.

Pelo que está posto, descrita prejudicial de mérito deverá ser conhecida e apreciada de ofício, ainda que não suscitada na impugnação nem no recurso interposto.

Conversão do julgamento em diligência

Diante do cenário apontado, tratando-se de autuação decorrente de revisão da DITR/2010, cuja ciência ocorreu somente em 09/09/2015, era apropriado se ter informação precisa acerca da comprovação de pagamentos antecipados, eis que, se fosse o caso, o crédito atingido pela decadência teria de ser cancelado, ainda que de ofício. Afinal, tanto foi declarado o imposto apurado espontaneamente de R\$ 34,81 como, na Notificação de Lançamento, restaram afastadas supostas hipóteses de fraude, dolo ou simulação (processo digital, fls. 3, 6 e 48).

Nesse pressuposto, quando manifestada controvérsia foi inicialmente apreciada na sessão do dia 6 de outubro de 2020, mencionado julgamento foi convertido em diligência para que a Unidade Preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil adotasse as providências solicitadas por meio da Resolução n.º 2402-000.902, da qual transcrevo o Dispositivo e a Conclusão (processo digital, fls. 142 a 152):

Dispositivo:

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil instrua os autos com as informações solicitadas, nos termos do voto que segue na resolução.

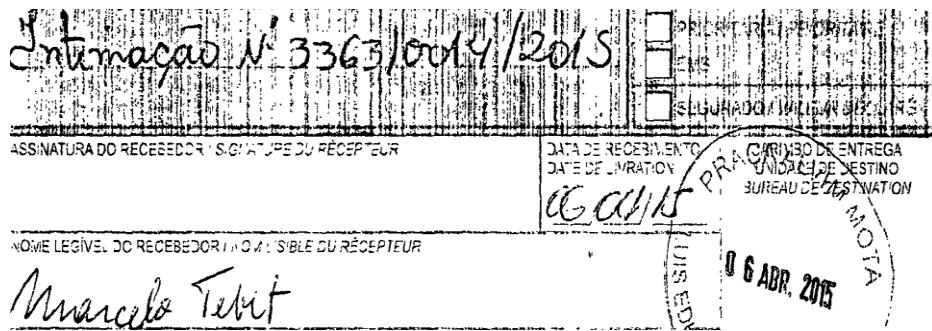
Conclusão:

Ante o exposto, voto por converter o presente julgamento em diligência para que a Unidade Preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil adote as providências solicitadas na presente resolução.

Informação fiscal da diligência

A Unidade demandada anexou documentação comprobatória, restando confirmada a antecipação de pagamento questionada, já que o recolhimento espontâneo do imposto apurado se deu em 15/05/2013, anteriormente à ciência do Termo de Início de Fiscalização, ocorrida somente em 06/04/2015. Confira-se mediante os excertos transcritos na sequência:

Ciência do Termo de Intimação Fiscal (processo digital, fl. 11):



Informação Fiscal da Diligência (processo digital, fls. 184 e 185):

A Resolução nº 2402-001.110 solicita à RFB a juntada de supostos pagamentos antecipados do ITR – Exercício 2010 do NIRF nº 8.183.939-1.

A DITR/2010 entregue pelo contribuinte apurou um imposto a pagar de R\$ 34,81 (fls 163/169) e o imposto foi recolhido em 15/05/2013 (fls 183).

Prejudicial de mérito - Prazo decadencial

Na relação jurídico-tributária, a decadência se traduz fato extintivo do direito da Fazenda Pública apurar, de ofício, tributo que deveria ter sido pago espontaneamente pelo contribuinte, bem como penalidades decorrentes do descumprimento tanto da obrigação principal como daquela tida por acessória. Assim considerado, o Sujeito Ativo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para constituir referido crédito tributário mediante lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento), **variando** conforme as circunstâncias, apenas, a **data de início** da referida contagem. É o que se vê nos arts. 150, § 4º, e 173, incisos I, II e § único, do CTN, nestes termos:

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

[...]

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

[...]

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

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Cotejando os supracitados preceitos. deduz-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado àquele contribuinte que pretendeu cumprir corretamente sua obrigação tributária, apurando e recolhendo o encargo que supostamente entendeu devido. No contexto, embora o CTN trate o instituto da decadência em quatro preceitos distintos, destacam-se (i) a

regra **especial**, de aplicação exclusiva quando o lançamento se der por homologação (art. 150, § 4º) e (ii) a regra **geral**, aplicável a todos os tributos e penalidades, conforme as circunstâncias, independentemente da modalidade de lançamento (art. 173, incisos I, II e § único).

Por pertinente, a compreensão do que está posto na citada regra geral (art. 173 do CTN) fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presentes no art. 11, inciso III, alíneas “c” e “d” da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que passo a transcrever:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

[...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

[...]

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

Mais especificamente, segundo se infere do ato complementar ora transcrito, os incisos I e II do supracitado art. 173 do CTN trazem enumerações atinentes ao respectivo *caput*, enquanto, em seu § único, dito artigo estabelece exceção às regras nele elencadas. Por conseguinte, abstrai-se que o termo inicial do descrito prazo decadencial levará em conta - além da data de início do procedimento fiscal - tanto a forma de apuração do correspondente tributo e a antecipação do respectivo pagamento como as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude, simulação e nulidade do lançamento por vício formal.

Assim entendido, o prazo quinquenal em debate terá sua contagem iniciada consoante retratam os 4 (quatro) cenários expostos a seguir:

1. do respectivo fato gerador, nos tributos apurados por homologação, quando afastadas as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, e houver antecipação de pagamento do correspondente imposto ou contribuição, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, aí se incluindo eventuais retenções na fonte – IRRF (CTN, art. 150, § 4º);

2. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quanto aos tributos suprimidos do cenário anterior (item 1) e as penalidades, exceto nos contextos onde houve autuação previamente anulada por vício formal ou quando o respectivo procedimento fiscal tenha sido iniciado em data anterior, ambos dotados de regras próprias (CTN, art. 173, inciso I);

3. da ciência de início do procedimento fiscal, quanto aos tributos e penalidades tratados no cenário 2, quando a fiscalização for instaurada antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, § único);

4. da decisão administrativa irreformável de que trata o art. 156, inciso IX, do CTN, nos lançamentos destinados a, novamente, constituir crédito tributário objeto de autuação anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II).

Explicitada a contextualização abstrata da matéria, já sob a perspectiva de sua aplicação ao ITR, adentra-se propriamente na tipificação da manifestada prejudicial.

Nessa circunstância, a Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, art. 10, *caput*, traz, expressamente, que a apuração do ITR devido se dará mediante lançamento por homologação. Confira-se:

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

Sob dita perspectiva, cabível trazer considerações relevantes acerca de citadas regras especial e geral, as quais sinalizam a data de início da contagem do referido prazo decadencial. Tocante à primeira, destaca-se a **antecipação** de pagamento do **imposto apurado**; já na trilha da segunda, vêm as vinculações a ela obrigatorias e o **momento** em que o Sujeito Ativo poderá **iniciar procedimento fiscal** tendente a constituir suposto crédito tributário.

Regra especial (art. 150, § 4º, do CTN)

Cuidando-se de lançamento por homologação e ausentes as hipóteses de dolo, fraude e simulação, se houver **pagamento antecipado** do ITR concernente ao exercício autuado, aplica-se a contagem do prazo decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Assim entendido, a fim de melhor captar aquilo que efetivamente **diz** reportada norma, como se **passa** o que ali está dito e, especialmente, de que **modo** as situações fáticas a ela se subsumem, torna-se relevante a exata caracterização do “**pagamento antecipado**” nela tratado, o que, necessariamente, passa pela delimitação do conteúdo semântico carregado na reportada expressão.

Nesse propósito, a compreensão pretendida fica facilitada quando revelada expressão é analisada sob dois aspectos distintos, mas complementares, quais sejam: o **valorativo** e o **temporal**. O primeiro, versando acerca da conformidade entre a quantia devida e aquela efetivamente quitada pelo contribuinte; o outro, tratando do “time” de suposta preclusão temporal decorrente do pagamento a destempo.

Adentrando na primeira vertente, oportuno consignar que este Conselho, mediante o Enunciado nº 99 de sua súmula, pacificou seu entendimento acerca do que seja “pagamento antecipado”, nestes termos:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza **pagamento antecipado** o recolhimento, **ainda que parcial**, do valor **considerado como devido pelo contribuinte** na competência do fato gerador **a que se referir a autuação**, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

(Destaquei)

Não obstante dito pronunciamento referir-se às contribuições previdenciárias, o sentido e a extensão de suas expressões “**considerado como devido pelo contribuinte**” e “**ainda que parcial**” refletem, respectivamente, tratar-se de tributo lançado por homologação, bem como que anunciada antecipação não é afetada pelo recolhimento **apenas** parcial do valor efetivamente devido. Por conseguinte, tocante ao montante recolhido, citado entendimento é igualmente aplicável ao imposto ora contestado, vez que também de apuração e recolhimento a cargo do contribuinte, resultando extinção do respectivo crédito sob a condição resolutória de sua ulterior homologação.

Tocante ao “time” do recolhimento, quando interpretados sistematicamente, os arts. 138, § único, e 150, § 1º, ambos do código em comento, de aplicação vinculante a todos os tributos, respondem a questão posta em sua inteireza, nestas palavras:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela **denúncia espontânea** da infração, **acompanhada**, se for o caso, do pagamento do **tributo devido e dos juros de mora**, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada **após o início** de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de **antecipar** o pagamento **sem prévio exame** da autoridade administrativa [...]

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento

(Destaquei)

Como se vê, o pagamento antecipado sem prévio exame da autoridade administrativa (art. 150, *caput*) não se restringe **tão somente ao tributo devido**, aí também se incluindo, quando for o caso, os **juros de mora**, acréscimos próprios de **recolhimento em atraso** (art. 138, *caput*). Isso já consubstancia que o fato do imposto ser pago **após** seu vencimento, **por si só**, não desvirtua a natureza da discutida antecipação. Ademais, o próprio mandamento legal expressa que a **preclusão temporal** da espontaneidade materializa-se pela ciência do início de procedimento fiscal relacionado à correspondente obrigação tributária (art. 138, § único).

Disso, infere-se que a expressão “pagamento antecipado” denota **espontaneidade**, assim qualificada quando manifestado recolhimento ocorrer **antes da ciência** do início da fiscalização. Afinal de contas, por se tratar de texto claro, direto e em contexto único - como tal, inviabilizando entendimento diverso -, dita espontaneidade não é afetada pelo recolhimento **apenas** parcial do valor efetivamente devido nem quando manifestado pagamento ocorrer somente após o exercício fiscalizado, **contanto** que se dê **antes** da instauração do procedimento fiscal tendente a apurar a correspondente infração.

Por fim, cabível destacar que, na aplicação desta regra especial, dita prejudicial terá seu prazo contado a partir de **1º de janeiro do respectivo ano**, data de ocorrência do correspondente fato gerador, consoante prevê o art. 1º da Lei nº 9.393, de 1996, *verbis*:

Art. 1º 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 1º de janeiro de cada ano.

Regra geral (art. 173, incisos I, II e § único do CTN)

Trata-se de mandamento que deverá ser compulsoriamente aplicado quanto aos fatos não moldurados pela regra especial vista precedentemente (CTN, art.150, § 4º). Contudo, despiciendo arrazoar os contextos da fiscalização ser iniciada ainda no exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, § único) e da autuação previamente anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II), pois não demandam esclarecimentos complementares. Afinal, em qualquer caso, explanado recurso temporal terá sua contagem inicial da ciência de início do procedimento fiscal e da decisão administrativa irreformável, respectivamente,

exatamente como prevê as vertentes dispostas nos § único e inciso II, ambos do art. 173 em discussão.

Nestas circunstâncias, a concepção remanescente aponta para a contagem de prazo iniciada no **primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado** (CTN, art. 173, inciso I), de aplicação vinculada às penalidades e aos tributos excluídos da regra especial, exceto quanto aos cenários ressalvados no parágrafo anterior. Logo, nesse recorte, dito mandamento terá de ser compulsoriamente imposto aos seguintes cenários:

1. Nos lançamentos por homologação, **ainda que ausentes** as práticas de dolo, fraude e simulação, **quando não houver** recolhimento espontâneo do imposto apurado correspondente ao fato gerador autuado, admitida a mitigação de valor prevista no Enunciado nº 99 de súmula do CARF, transcrita no tópico anterior.

Este também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, submetido ao rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, **de cumprimento obrigatório pelos integrantes deste Conselho**, consoante § 2º do art. 62 do Regimento Interno do CARF, de cuja ementa transcrevo os seguintes excertos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO [...]

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do **primeiro dia do exercício seguinte** àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito [...]

2. É que a decadência [...], consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao **lançamento de ofício**, ou nos casos dos tributos sujeitos ao **lançamento por homologação** em que o contribuinte não efetua o **pagamento antecipado** [...]

3. O dies a quo [...] corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação [...]

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

(Destaquei)

2. Nos lançamentos por homologação, **quando presentes** as práticas de dolo, fraude e simulação, **independentemente de haver** recolhimento espontâneo do imposto apurado.

Refere-se a entendimento já sumulado por este Conselho mediante o Enunciado nº 72 de sua jurisprudência, nestes termos:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

3. Nos lançamentos de **penalidades** pelo descumprimento de obrigações acessórias, pois manifestada sanção administrativa é imposta **tão somente** por meio do

lançamento de ofício, afastando-se, de pronto, o benefício estabelecido no art. 150, § 4º, do CTN, que é próprio do lançamento por homologação.

Trata-se de entendimento também definido pelo CARF mediante o Enunciado nº 148 de sua súmula. Confira-se:

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

A propósito, embora se referindo às contribuições previdenciárias, mencionada orientação ratifica o que acima está posto, pois, em qualquer caso e circunstância, a sanção administrativa pelo descumprimento de obrigação acessória é aplicável tão somente mediante lançamento de ofício. Nestes termos, por um lado, como já visto em transcrição precedente, o art. 150 do CTN refere-se exclusivamente a “**tributos**”, o que não se confunde com “**penalidade**”, instituto jurídico distinto; por outro, o art. 113, § 3º, do mencionado código assevera que a inobservância da obrigação acessória resulta na penalidade pecuniária correlacionada. Portanto, não seria razoável, ao menos, cogitar a viabilidade jurídica deste Conselho pacificar de modo diverso seu entendimento acerca do descumprimento das obrigações acessórias atinentes aos demais tributos. Confira-se:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

[...]

§ A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Circunstanciadas as vinculações obrigatórias à presente “Regra”, adentraremos no delineamento das datas em que o Sujeito Ativo poderá iniciar procedimento fiscal tendente a constituir supostos créditos tributários, demarcação indispensável para o início de contagem do supracitado lapso temporal. Em dita perspectiva, transcrevo excertos da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, delimitando os contornos da obrigatoriedade do contribuinte apurar o ITR devido e entregar o correspondente DIAT (arts. 8º, 10 e 12), bem como a condição para a fiscalização iniciar procedimento de ofício (art. 14), *verbis*:

Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.

[...]

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

[...]

Art. 12. O imposto deverá ser pago até o último dia útil do mês fixado para a entrega do DIAT.

[...]

14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto [...]

Como se vê nos arts. 1º, transcrito no tópico anterior, e 12, acima retratado, embora o fato gerador do tributo em análise já tenha se aperfeiçoado em 1º de janeiro do

respectivo ano, o contribuinte poderá recolher o imposto por ele apurado até o último dia útil do mês de entrega do correspondente DIAT respectivamente. Ademais, infere-se que o supracitado art. 14 assegura o direito do Sujeito Ativo iniciar procedimento fiscal tendente a apurar suposto descumprimento de obrigação tributária (principal ou acessória), imediatamente após a expiração do prazo final de apresentação da manifestada declaração.

Fechando o entendimento posto, pode-se sintetizar que o prazo decadencial visto nesta regra geral (CTN, art. 173, inciso I) terá por termo inicial o **dia 1º de janeiro** do ano seguinte àquele em que a respectiva declaração foi ou deveria ter sido apresentada.

Posta assim a questão, passo propriamente ao enfrentamento da controvérsia.

Como se vê nos tópicos preliminares “**Conversão do julgamento em diligência**” e “**Informação fiscal da diligência**”, há pagamento antecipado do imposto originariamente apurado, eis que dita arrecadação se deu em 15/05/2013, anteriormente à ciência do Termo de Início de Fiscalização ocorrida somente em 06/04/2015. Ademais, nos termos discriminados na notificação de lançamento, restaram afastadas supostas hipóteses de fraude, dolo ou simulação, as quais vinculariam a aplicação da regra geral presente no CTN, art. 173, inciso I (processo digital, fls. 11 e 184).

Trata-se, portanto, de cenário que atrai, necessariamente, a reprodução do entendimento manifestado pelo STJ visto precedentemente, segundo o qual, no lançamento por homologação sem dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial deverá ser aquele delimitado pela regra especial do CTN, art. 150, § 4º, quando provada a antecipação de pagamento do tributo devido.

Assim entendido, o termo inicial do lapso temporal sob análise operou-se em 1º de janeiro de 2010, data de ocorrência do respectivo fato gerador, sucedendo seu término em 31/12/2014, anteriormente à ciência da autuação ora contestada, que se deu somente em 09/09/2015. Portanto, supracitado crédito deverá ser cancelado, já que atingido pela decadência (processo digital, fl. 48).

Conclusão

Ante o exposto, fundamentado no art. 150, § 4º, do CTN, de ofício, voto por extinguir o crédito tributário controvertido, eis que atingido pela decadência, restando prejudicada a análise das razões de defesa apresentadas pela Recorrente.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz