



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10540.721628/2011-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-005.967 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de fevereiro de 2020
Recorrente BRAZ GONÇALVES DE SOUZA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2006

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

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

PROVAS DOCUMENTAIS COMPLEMENTARES APRESENTADAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO RELACIONADAS COM A FUNDAMENTAÇÃO DO OBJETO LITIGIOSO TEMPESTIVAMENTE INSTAURADO. APRECIÇÃO. PRINCÍPIOS DO FORMALISMO MODERADO E DA BUSCA PELA VERDADE MATERIAL. NECESSIDADE DE SE CONTRAPOR FATOS E FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO.

Em homenagem ao princípio da verdade material e do formalismo moderado, que devem vigor no âmbito do processo administrativo fiscal, deve-se conhecer a prova documental complementar apresentada no recurso voluntário que guarda relação com a matéria litigiosa controvertida desde a impugnação, especialmente para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva. O documento novo, colacionado com o recurso voluntário, pode ser apreciado quando se destinar a contrapor fatos ou razões da própria controvérsia especialmente para infirmar as razões novas delineadas pela DRJ, sendo certo que os fundamentos da decisão de primeira instância constituem

nova linguagem jurídica a ser contraposta pelo administrado, de modo a se invocar a normatividade da alínea "c" do § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, não se cogitando de preclusão.

DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. INEXISTÊNCIA DE PRECLUSÃO MESMO NÃO CONSTANDO NA IMPUGNAÇÃO. Apreciação até mesmo de ofício se necessário.

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: 2006

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a alegação de decadência, vencidos os conselheiros Martin da Silva Gesto, Leonam Rocha de Medeiros (relator) e Juliano Fernandes Ayres, que a acataram; e, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto às demais questões de mérito. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ronnie Soares Anderson.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

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

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 62/78), 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. 53/56), proferida em sessão de 10/02/2014, consubstanciada no Acórdão n.º 04-34.773, da 1.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS (DRJ/CGE), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente à impugnação (e-fls. 32/37), mantendo-se o crédito tributário lançado, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR

Exercício: 2006

ILEGITIMIDADE PASSIVA.

A alegação de ilegitimidade passiva arguida pelo impugnante somente pode ser aceita se acompanhada de provas dessa condição, principalmente com a apresentação da cópia da matrícula em que conste o efetivo ou efetivos proprietários da área, além de outras.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, no Procedimento Fiscal n.º 05103/00031/2011, para fatos geradores ocorridos no exercício de 2006, referente ao ITR, Declaração n.º 05.73890.78, NIRF 6.029.092-7, Código do Imóvel no INCRA 00002729907-35, com o procedimento iniciado conforme cientificação em 25/03/2011 (e-fl. 28), com lançamento lavrado juntamente com suas peças integrativas (e-fls. 3/9), com Relatório Fiscal juntado aos autos (e-fls. 4/6), tendo o contribuinte sido notificado em 12/12/2011 (e-fl. 46), foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação (e-fls. 53/56), pelo que passo a adotá-lo:

Foi lavrada notificação de lançamento de ITR contra o contribuinte acima identificado, do exercício de 2006, no valor total de R\$ 45.299,11, relativa ao imóvel denominado Fazenda Sentinela I, no município de Jaborandi/BA, NIRF 6.029.092-7, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 03 a 08.

O contribuinte preliminarmente intimado a apresentar laudo técnico de avaliação para comprovação do valor da terra nua declarado e da área de benfeitorias úteis e necessárias destinadas à atividade rural, não compareceu para atendimento nem apresentou a documentação solicitada, motivo pelo qual não foram aceitas as

informações contidas na DITR, sendo o VTN arbitrado de conformidade com o artigo 14 da Lei 9.393/96.

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 06/01/2012 (e-fls. 32/37). Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada (e-fls. 53/56), pelo que peço vênia para reproduzir:

O contribuinte apresentou sua impugnação alegando em síntese que:

a) No ano de 2005, adquiriu o imóvel, por meio de um contrato de compra e venda particular que não foi alvo de registro público imobiliário, da Empresa Sentinela Vigilância S/C, porém, jamais conseguiu exercer quaisquer dos direitos inerentes à propriedade sobre a área adquirida, uma vez que ao tentar tomar posse, observou que outras pessoas já residiam no local e que estas, também tinham nas suas matrículas imobiliárias direitos sobre a área descrita. Mesmo assim declarou o ITR na tentativa de regularizar a situação do imóvel, regularização que não ocorreu, restando ao contribuinte requerer o cancelamento da matrícula imobiliária. Sendo assim, por não ser o proprietário, não ter o domínio útil, tão pouco a posse sobre a propriedade, não pode ser considerado o sujeito passivo do ITR no presente caso;

b) Houve a efetiva violação do dever constitucional do Estado em garantir o direito de propriedade ao contribuinte da obrigação tributária, visto que, jamais teve a possibilidade de exercê-lo devido à existência de múltiplas matrículas sobre a mesma área, não havendo qualquer tipo de geração de renda ou de benefícios para o proprietário;

c) Como o Estado violou o direito à garantia de propriedade e, concomitantemente, exerceu a sua prerrogativa de constituir ônus tributário sobre o imóvel rural, acabou por ofender os princípios básicos da razoabilidade, causando uma iniquidade;

d) Em caso análogo, o Superior Tribunal de Justiça entendeu pela inexigibilidade do ITR;

e) Considerando a privação e o esvaziamento dos elementos inerentes ao direito de propriedade, o ITR não pode ser exigido, tendo em vista o desaparecimento da base material do fato gerador e da violação dos referidos princípios da propriedade, da função social e da proporcionalidade. Dessa forma, requer o cancelamento do lançamento de ofício.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ (e-fls. 53/56), primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo* foram refutadas cada uma das insurgências do contribuinte. Ao final, consignou-se que julgava improcedente a impugnação.

Do Recurso Voluntário

No recurso voluntário, interposto em 16/04/2014 (e-fls. 62/78), o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de reconhecer a improcedência do lançamento.

Na peça recursal aborda os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF: **a)** Da decadência; **b)** Da ilegitimidade passiva; **c)** Da invalidade do arbitramento do VTN com base no SIPT.

Com o recurso voluntário juntou documentos novos relativos a mesma controvérsia (e-fls. 82/94).

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

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

Voto Vencido

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

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

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos, pois há regularidade formal, inclusive estando adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte, e apresenta-se tempestivo (notificação em 20/03/2014, e-fl. 60, protocolo recursal em 16/04/2014, e-fl. 61), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

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

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

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

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

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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

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

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

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

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

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

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

Sendo assim, conheço parcialmente do Recurso Voluntário (e-fls. 62/78), deixando de conhecer a temática da invalidade do arbitramento do VTN com base no SIPT.

Apreciação de requerimento prévio a análise do mérito

- Documento novo

A defesa colaciona com o recurso voluntário documentos novos relativos a mesma controvérsia (e-fls. 82/94).

Dito isto, passo a analisar a possibilidade de analisar os referidos documentos.

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 arrazoado, 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 2202-005.194¹, 2202-005.098², 9303-005.065, 9202-001.634, 9101-002.781, 9101-002.871, 9303-007.555, 9303-007.855 e 1002-000.460³).

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

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

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

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 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 (e-fls. 82/94) ao analisar o mérito posto para deliberação.

Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito

- 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, no entanto, excetuada as questões de ordem pública, a única matéria posta no recurso a ser conhecida é a legitimidade, ademais, 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 apenas no remédio recursivo em escrutínio, mas, cuidando-se de questão de ordem pública, aprecio-a.

O conhecimento de questões de ordem pública no CARF, como, por exemplo, a decadência, é assente na jurisprudência do Egrégio Conselho, uma vez já estando instaurada a lide, 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 e 2202-003.203.

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) 2006 e tem como fato gerador 1.º de janeiro de 2006, a teor do art. 1.º da Lei n.º 9.393, ademais a notificação cientificando o contribuinte do lançamento ocorreu em 12/12/2011 (e-fl. 46).

Outrossim, consta dos autos que o lançamento suplementar arbitrou o Valor da Terra Nua (VTN), glosando o VTN declarado pelo contribuinte, uma vez que, após intimado a comprovar o VTN declarado na data de 1.º de janeiro de 2006, a preço de mercado (e-fl. 20), 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 1996⁴, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, estabelece que o aspecto temporal da regra matriz de incidência tributária do ITR é 1.º de janeiro de cada ano, daí a intimação da fiscalização para que o contribuinte comprovasse o VTN declarado na referida data.

Ora, o ITR possui fato gerador instantâneo/simplex, 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 IRPF⁵ que é do tipo complexo/complexo ou periódico (de formação sucessiva) só se aperfeiçoando no último momento do exercício de apuração por abranger a disponibilidade econômica ou jurídica adquirida em um determinado período de tempo que é durante todo o calendário.

⁴ 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.

⁵ 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.

Observando o caderno processual constato que não consta comprovação da antecipação do pagamento do ITR declarado. De toda forma, o contribuinte alega que efetuou o pagamento em quatro parcelas, inclusive diz que é essa a razão para o valor pago (imposto declarado) ter sido deduzido no lançamento de ofício suplementar.

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), equivale 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; não se informa se o valor do imposto devido foi, ou não, pago, apesar do contribuinte dizer que foi pago. Nos autos observo, igualmente, que o lançamento de ofício foi efetivado apenas no que se relaciona a diferença entre o já declarado (“imposto devido” confessado na DITR) e o apurado no lançamento de ofício que revisou a DITR.

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

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

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

Pois bem. Após tal digressão, cabe ponderar que o ITR é tributo com fato gerador tido por instantâneo ou temporal, ocorrendo o fato imponible da exigência fiscal em 1.º de janeiro de cada ano, logo o fato imponible do ITR do ano de 2006 é 1.º de janeiro de 2006, de modo que o lançamento decai em 31 de dezembro de 2010⁶, 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.

⁶ Importante anotar que o exercício fiscal, pela legislação, coincide com o ano-base, que começa no dia 1.º de janeiro e termina no dia 31 de dezembro de cada ano. Por isso, o prazo fatal do lustro decadencial não é 1.º de janeiro de 2009, mas sim 31/12/2008. A contagem é por ano-fiscal e não por ano-civil.

Por conseguinte, se a notificação de ciência do lançamento complementar é de 12/12/2011 (e-fl. 46) 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 inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito”.*

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

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

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

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

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

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

3. Agravo interno não provido.

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

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

Vale dizer, há o que se homologar e deve-se efetivar essa homologação no prazo e forma disciplinada no § 4.º do art. 150 do CTN. Inclusive, caso hipoteticamente a Administração Tributária concordasse com o valor declarado/confessado, e não tendo sido pago, deveria enviá-lo diretamente para cobrança, sob pena de prescrição⁷ (e na confissão nem se fala em decadência), não existiria necessidade de qualquer ato de lançamento pela Administração Tributária nesta eventualidade (concordância com o valor declarado), pois, como dito, o débito declarado constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário.

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

Nesta toada, importante destacar, *ad argumentandum tantum*, a título meramente exemplificativo, que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil já reconheceu a DITR como um instrumento constitutivo de crédito, tendo natureza de confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário. Isto porque, a listou junto da DCTF, da GFIP e da DIRPF⁸ 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

⁷ 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 incontestado 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)

⁸ 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.

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 2018⁹, com redação da Portaria PGFN n.º 660, de 2018, enuncia prescritivamente que a inscrição em dívida ativa será efetivada para três hipóteses (art. 3.º, § 1.º, I, II e III): (i) débitos exigíveis de natureza tributária, constituídos por lançamento de ofício, (ii) **débitos exigíveis de natureza tributária, confessados por declaração**, e (iii) débitos de natureza não tributária.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

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

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

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

Veja-se que com a entrega da declaração, com força de confissão de dívida – que pode ser instrumento hábil para a execução fiscal, após inscrição em dívida ativa –, teria o fisco obrigação de homologar, **há o que homologar**, ademais, constatando inexatidões ou omissões na DITR quando do exercício da atividade enunciativa de 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.

⁹ 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.

142). Ora, comprovada a omissão ou a inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada ao autolancamento, deve a autoridade administrativa, no exercício da atividade revisora, não homologar o procedimento e efetuar o lançamento de ofício (CTN, art. 150).

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 autolancamento.

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 decaindo 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 2006, com fato gerador em 1º/1/2006) 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 complementar, 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 complementar lançado de ofício, caso este relator seja vencido no acolhimento da prejudicial de decadência no que se refere ao imposto complementar.

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

- 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.

Pois bem. Não se pode deixar de registrar que a legitimidade foi dada pelo próprio recorrente ao declarar os fatos na DITR transmitida. De qualquer sorte, o recorrente, em impugnação, já alegava *erro de fato* no que se refere a sua legitimidade.

O recorrente, na impugnação e reiterando a defesa no recurso voluntário, informa que o ITR decorre da aquisição – que, posteriormente, não se consumou –, de um imóvel rural, por meio de contrato particular de compra e venda, no ano de 2005. Sustenta que o contrato não foi levado ao registro público. Diz que o imóvel no fôlio real pertence a empresa Sentinela Vigilância S/C e que o nome da Fazenda é “Fazenda Sentinela I”.

Advoga que jamais conseguiu exercer quaisquer dos direitos inerentes a propriedade sobre a área adquirida. Afirma que *“ao tentar tomar posse observou que outras pessoas já residiam no local, e que estas, também tinham nas suas matrículas imobiliárias direitos sobre a área descrita. Tal caso evidencia um dos problemas existentes no sistema registral brasileiro, ou seja, a multiplicidade de matrículas imobiliárias sobre a mesma área rural. Mesmo sendo impossibilitado de exercer os direitos sobre a área, o contribuinte declarou o ITR para a Receita Federal, na tentativa de regularizar a situação do imóvel. Todavia, a regularização não ocorreu, restando ao Sr. Braz requerer o cancelamento da matrícula imobiliária.”*

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.

No recurso voluntário reiterou as teses da impugnação e apresentou documentos.

Pois bem. Observo nos autos que, na fase de fiscalização, para homologação ou não da DITR, após a declaração cair em malha fiscal, intimado para comprovar os fatos declarados, especialmente a área de benfeitorias e o Valor da Terra Nua (VTN) declarado, o contribuinte se manteve inerte. Posteriormente, instaurando o contencioso, com a interposição de impugnação, o contribuinte alega não ser o responsável, vez que a compra e venda do imóvel rural não teria se consumado e, desta forma, a despeito da ausência de retificação da DITR – ou do cancelamento dela pelo transmitente da declaração –, não pode responder pelo tributo patrimonial rural que não lhe diria respeito.

Para comprovar seu arrazoado o recorrente anexou no recurso voluntário documentos novos. Esclarece que *“obteve em 27/03/2014 a Certidão de Filiação de Domínio da Fazenda Sentinela I, relativamente aos últimos 20 anos, expedida pelo Cartório de Registro de Imóveis e Hipotecas, Títulos e Documentos e Pessoas Jurídicas dos Municípios de Coribe e de Jaborandi, no Estado da Bahia, na qual está expresso que desde 1998 até hoje a propriedade do imóvel pertence à empresa Sentinela Vigilância S/C Ltda., CNPJ n.º 77.457.653/0001-29.”*

Informa que “*tentou adquirir esta fazenda nos idos de 2005 [motivo pelo qual apresentou DITR], mas jamais teve êxito, nunca conseguiu exercer quaisquer dos direitos inerentes à propriedade. Em momento nenhum pôde usar, gozar ou dispor da Fazenda Sentinela I. Inclusive a propriedade do imóvel pela empresa Sentinela Vigilância S/C Ltda., CNPJ n.º 77.457.653/0001-29, é questionada judicialmente, o que está expresso na referida Certidão de Filiação de Domínio*”.

Pois bem. Analisando a documentação trazida com o recurso voluntário verifíco que a “*Certidão de Filiação de Domínio – Cadeia Sucessória – 20 Anos com Positiva de Ônus*”, datada de 27/03/2014, do “*Cartório de Registro de Imóveis e Hipotecas, Títulos e Documentos e Pessoas Jurídicas Município de Coribe e Jaborandi – Bahia*”, certifica que:

CERTIFICO a todos quantos esta certidão tiverem conhecimento que, verifiquei constar: A) - No LIVRO 2-S "REGISTRO GERAL" às FLS. 73, referente a MATRÍCULA N.º 3.415 feita em 22 de julho de 1998, o registro do seguinte imóvel: Uma área de terras medindo 8.500,00 ha (oito mil e quinhentos hectares), que passa a denominar-se FAZENDA SENTINELA I, situada no município de Jaborandi – Bahia, com os limites e confrontações seguintes: (...). Cadastrada no INCRA sob o n.º 302.040.254.098-0. Havida por compra feita a Eraldo Barreto. Todos os impostos inclusive o ITBI foram pagos, conforme fez constar o Tabelião na presente Escritura. FOI ADQUIRIDA POR A FIRMA SENTINELA VIGILÂNCIA S/C LTDA, pessoa Jurídica de direito privado, regularmente inscrita no CGC/MF sob o n.º 77.457.653/0001-29, (...), POR COMPRA FEITA A Geraldo Rodrigues de Araújo, (...), ATRAVÉS de Escritura Pública lavrada as fls. 111/112 do Lº 33-A, do Cartório de Notas desta Comarca, passada pelo Tabelião, Sr. Henrique Luiz Soares da Silva, datada de 22 de julho de 1998 e devidamente transcrita sob o n.º **R/01**, em 22/07/1998, nesta matrícula. B) - (...); (...); F) - (...) onde consta as seguintes AVERBAÇÕES: (...) TENDO A BUSCA ORA PROCEDIDA ABRANGIDO UM PERÍODO DE 23 (VINTE E TRÊS) ANOS. DETA DATA. x.x.x. (...).

CERTIFICO, outrossim achar a margem da presente matrícula as averbações a saber: Prot. N.º 9018. Págs. 124vº. **AV/02**. Mat. 3.415. DAJ n.º 323357. Coribe – BA, 02 de março de 2001. AVERBAÇÃO: Tendo em vista o Requerimento datado de 06/02/2001, assinado por Jeremias de França e Silva, procurador da Sentinela Vigilância S/C Ltda, pessoa jurídica de direito privado, com sede a Rua Comendador Macedo, n.º 315, em Curitiba – PR, inscrita no CNPJ/MF sob o n.º 77.457.653/0001-29, requer a este Ofício seja averbado o Memorial Descritivo, servindo tal providencia como retificação do Memorial Descritivo Original que consta na presente matrícula, como abaixo se descreve: Memorial descritivo de localização de um terreno rural denominado "Fazenda Sentinela I" com a área de 8.500,00 metros quadrados ou 8.500,00 ha (oito mil e quinhentos hectares) situados no município de Jaborandi – BA, inicia-se (...). **AV/03**. Mat. 3415. DAJ (isento) Coribe, 22 de outubro de 2010. Em cumprimento ao Mandado de Trancamento de Matrícula, extraído dos Autos da Ação Ordinária Declaratória de Nulidade de Ato Jurídico cumulada com Cancelamento de Registro Imobiliário com Pedido Liminar em Sede de Antecipação de Tutela, tombada sob o n.º 0000180-45.2010.805.0068, proposta pela Siriema Armazéns Gerais Ltda contra José Braz Gomes, e OS herdeiros do falecido Manoel Candido de Matos, que tramita pelo Cartório dos Feitos Cíveis desta Comarca, devidamente assinado pelo MM. Juiz de Direito Substituto desta Comarca, Dr. Eduardo Pedro Nostrani Simão, em 24 de setembro de 2010, procedo o TRANCAMENTO da Matrícula n.º 719, do Livro 2, originária da comarca de Correntina – Bahia e de todas matrículas que dela se originaram e seus desmembramentos, inclusive. Era só o que tinha a averbar no presente Mandado aqui arquivados para os devidos fins. Dou Fé. Coribe-BA, 22 de outubro de 2010. A Oficial (a) Iêda Maria de Almeida Lessa. x.x.x.x. O REFERIDO É VERDADE E DOU FÉ. Coribe Bahia, 27 de março de 2014.

Em síntese, certifica-se, inicialmente, que, a partir de 22/07/1998 (**R-1**), a empresa SENTINELA VIGILÂNCIA S/C LTDA passa a ser a proprietária do imóvel “Fazenda Sentinela I” no fôlio real, cuja matrícula é a de n.º 3.415. Posteriormente, consta que, em 02/03/2001, houve a (**AV-2**) averbação de novo memorial descritivo da área da Fazenda contendo 8.500ha (oito mil e quinhentos hectares), que é, exatamente, a área total declarada na DITR. Por último, consta que, em 22/10/2010, houve a (**AV-3**) averbação de que ordem judicial ordenou o trancamento da matrícula, o que atesta que a propriedade passa a ser questionada.

Lembre-se que o recorrente afirma que, no ano de 2005, por meio de um contrato de compra e venda particular, adquiriu o referido imóvel da Empresa Sentinela Vigilância, mas que a compra, em momento posterior, não se consumou. Todavia, a despeito do recorrente reconhecer e afirmar que adquiriu o imóvel, não apresentou, em nenhum momento, a documentação relativa a tal negócio jurídico, tampouco o distrato do seu desfazimento. Não resta claro, entre o período de 2005 e o ano de 2010, como ficou a posse do imóvel e a relação do recorrente no que tange a posse com *animus domini*.

Ainda que a certidão cartorial ateste que o registro não foi efetivado, tenho que afirmar que, no contexto dos autos, é possível, em tese, que o negócio tenha permanecido hígido e que apenas não tenha sido levado ao registro, ao menos, entre 2005 a 2010, sem desnaturar o *animus domini* do transmitente da DITR, que ao transmiti-la externava esse ânimo de dono. Também, é possível que a imissão de posse, ainda que provisória, tenha ocorrido e se mantido neste período e foi isso que foi declarado ao transmitir a DITR.

Ora, a DITR foi transmitida para o ano base de referência, compreendido no interregno entre 2005 a 2010, então, por ocasião da sua transmissão, a posse era reconhecida pelo recorrente, inclusive declarando informações que somente um efetivo possuidor as detém, como, por exemplo, as declaradas áreas de preservação permanente, as áreas ocupadas com produtos vegetais e as áreas de pastagens, sem mencionar as áreas com benfeitorias que foram glosadas, mas que o recorrente afirmava e declarava que existia. Por conseguinte, no momento da transmissão da DITR, o recorrente reconhecia que tinha a posse com o ânimo de proprietário em relação àquela época do fato gerador.

Se, eventualmente, em momento posterior (posterior ao momento da transmissão da declaração e ao fato gerador), o negócio se desfez, porque o antigo proprietário deixou de ter condições de transmitir, formalmente, a propriedade, a questão é que, no ano base do ITR, a situação do recorrente em relação ao fato gerador do ITR não se modifica.

Para desconstituir o fato declarado/confessado (constituído como fato jurídico) o contribuinte precisaria comprovar o contexto da referida aquisição, bem como do suposto desfazimento desta transação, inclusive para “desdizer” o quanto declarado na DITR, mas nada apresentou.

Concluo que o contribuinte não comprova nos autos, de forma direta, a efetiva rescisão contratual e nem diz qual foi a específica data desta rescisão. Ademais, a prova indireta do desfazimento é para momento posterior a ocorrência do fato gerador, de modo que não visualizo, neste caso, como desonerar o recorrente, já que o possuidor, na situação de promissário comprador, também é legitimado para o ITR, enquanto exercer a posse, e, por ocasião da transmissão da DITR, o recorrente apresentava essa condição de possuidor, já que a

declarou, e não desfez essa verdade nos autos, inexistindo elementos sobre o desfazimento do negócio e sobre eventual perda anterior da posse¹⁰.

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 o desfazimento do negócio, assim como poderia (ii) comprovar a própria aquisição e o contexto da cláusula *constituti*, não sendo razoável advogar inexistência de contrato escrito em relação a aquisição de uma Fazenda de 8.500,00 ha (oito mil e quinhentos hectares), isto é, de um bem imóvel¹¹ relevante, e, ainda, poderia (iii) comprovar que o memorial descrito averbado na matrícula do imóvel se sobrepõe a outras áreas de terceiros ou que eventualmente os seus pontos não fecham o polígono de sua localização e dimensão ou que os pontos indicados no memorial descrito são inexistentes do ponto de vista dos mecanismos de georreferenciamento. Também, poderia (iv) comprovar o contexto integral do processo judicial que citou, inclusive juntando a cópia do inteiro teor do processo e não só a certidão da oficiala de justiça, aliás, a certidão dela, por si só, não é suficiente para dizer que o imóvel não existe, especialmente quando a avaliadora judicial apenas afirma que não conseguiu encontrar o imóvel, quiçá ela se refira a entrada do imóvel que tem 8.500ha e, ao seu turno, a declaração do corretor de imóveis não é prova hábil para atestar a inexistência de um bem imóvel, ademais o cancelamento da matrícula, informada no processo, não diz que o imóvel não exista, apenas dá conta de uma eventual posterior discussão possessória (discussão possessória essa que é noticiada após o fato gerador destes autos). E, igualmente, poderia o recorrente (v) 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, as declaradas áreas ocupadas com produtos vegetais e as declaradas áreas de pastagens, sem mencionar as declaradas áreas com benfeitorias. Tais áreas foram todas declaradas pela 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.

¹⁰ O STJ, de certo modo, por corolário lógico, aponta não só o proprietário no fôlio real, mas também o promissário comprador como legitimado para o pagamento do ITR, a teor do TEMA REPETITIVO 209. RESP 1.073.846. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. QUESTÃO SUBMETIDA: "Questão referente à legitimidade de ex-proprietário de imóvel rural para integrar o pólo passivo de execução fiscal, que visa a cobrança de créditos tributários relativos ao ITR, sendo certa a inexistência de registro no cartório competente a comprovar a translação do domínio." TESE FIRMADA: "O promitente vendedor é parte legítima para figurar no pólo passivo da execução fiscal que busca a cobrança de ITR nas hipóteses em que não há registro imobiliário do ato translativo de propriedade."

¹¹ Art. 108. Não dispondo a lei em contrário, a escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço parcialmente do recurso, deixando de conhecer a temática da invalidade do arbitramento do VTN com base no SIPT, defiro o conhecimento de documentos novos, e, no mérito, 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, 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 n.º 436 do STJ. Dessa feita, desnecessária a lavratura de lançamento relativamente ao débito já confessado, mediante a entrega daquela declaração.

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

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

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

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 2006, tem-se que o fato gerador do tributo ocorreu no dia 1º/01/2006. Assim, verifica-se que o primeiro dia do exercício seguinte

àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é o dia 1º/01/2007 estendendo-se o direito de a autoridade administrativa constituir crédito tributário até 31/12/2011.

Havendo sido o contribuinte cientificado da autuação em 12/12/2011, 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)