



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10650.721240/2014-54  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 2402-010.644 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de novembro de 2021  
**Embargante** CONSELHEIRO DENNY MEDEIROS DA SILVEIRA  
**Interessado** HELIO DE CARVALHO (ESPÓLIO) E FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. DECISÃO E SEUS FUNDAMENTOS. CORREÇÃO. CABIMENTO.

Verificada contradição entre a decisão e os seus fundamentos, são cabíveis embargos de declaração para sanar esses existente no julgado, que devem ser admitidos e providos.

IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. PRECLUSÃO. ENCERRAMENTO DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

A apresentação de impugnação intempestiva implica preclusão temporal e encerramento da instância administrativa, prejudicados a apreciação e o julgamento de recurso voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos, com efeitos infringentes, para sanar a contradição apontada na decisão embargada, não se conhecendo do recurso voluntário, por não instauração do contencioso administrativo, visto que o órgão julgador de primeira instância não conheceu da impugnação, por intempestividade, não tendo tal decisão sido questionada em sede recursal.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Francisco Ibiapino Luz, Gregorio Rechmann Junior, Marcio Augusto Sekeff Sallem, Renata Toratti Cassini, Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-010.644 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10650.721240/2014-54

## Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos por membro deste colegiado com fundamento no art. 65, § 1º, inciso I, e § 6º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/15.

### Do acórdão embargado

Os presentes embargos têm por objeto o Acórdão n.º 2402-009.393, proferido em julgamento realizado aos 14/01/2021, em julgamento realizado na sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º do Anexo II do RICARF.

A decisão paradigma, constante da Resolução n.º 2402-009.392 (autos do processo de n.º 10650.7212397/2014-20), reproduzida no acórdão ora embargado, cancelou o lançamento referente ao **exercício 2009**, por decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei n.º 5.172, de 25/10/66.

Relata o embargante que ao receber o processo para assinatura do acórdão aos 19/02/21, constatou a existência de contradição entre a decisão e os seus fundamentos, pois no presente caso, o ITR discutido é referente ao **exercício de 2010**, para cujo exercício o *dies a quo* do prazo decadencial corresponde ao dia 1º/01/2010, ensejando a oposição dos presentes embargos para que seja sanada a contradição verificada.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini, Relatora.

Conforme aponta o ilustre presidente deste colegiado nos embargos de declaração opostos, de fato, o acórdão embargado apresenta contradição entre a conclusão e os seus fundamentos, pois foi aplicada ao presente caso, nos termos do art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do RICARF, a decisão paradigma constante do acórdão de n.º 2402-009.392, proferida nos autos do processo de n.º 10650.7212397/2014-20, que cancelou o lançamento referente ao **exercício 2009**, por decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei n.º 5.172, de 25/10/66, conforme trecho do julgado em questão a seguir reproduzido:

Em que pese as bem fundamentadas razões de decidir do voto do ilustre relator, peço *vênia* para discordar da conclusão por si alcançada, impondo-se, no caso em análise, por se tratar de matéria de ordem pública que pode ser conhecida a qualquer momento, inclusive de ofício, a verificação da perda (ou não) do direito de o Fisco constituir o crédito tributário em face do transcurso do lustro decadencial.

[...]

No caso presente caso, o órgão julgador de primeira instância destacou e confirmou que:

No presente caso, o pagamento efetuado, relativo ao ITR apurado do exercício de 2009, às fls. 06, de **R\$ 937,00** (principal), acrescido da multa e dos juros, totalizando **R\$ 1.410,69**, ocorreu apenas em **08/11/2012**, como se depreende da “tela” de fl. 144, extraída do sistema SIEF, ou seja, após o primeiro dia do exercício seguinte (2010) àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (2009), nos termos do art. 173, I, do CTN.

Assim, e sabendo-se que o fato gerador do ITR do exercício de 2009 ocorreu em **01/01/2009**, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial, no caso, desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, (regra geral do art. 173, I, do CTN), ou seja, **01/01/2010**, estendendo-se o direito de a autoridade administrativa expressamente homologar o pagamento feito ou constituir crédito tributário suplementar até **31 de dezembro de 2014**.

[...]

Feita essa ressalva, voltando-se ao caso concreto, como houve antecipação do imposto, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial **inicia-se em 01 de janeiro de 2009** e o **termo final em 31/12/2013**, conforme regra contida no art. 150, § 4º, do CTN, citado acima.

O lançamento tributário só se considera definitivamente constituído após a ciência (notificação) do sujeito passivo da obrigação tributária (art. 145 do CTN), **que, no presente caso, ocorreu em 14/11/2014**, conforme já exposto relatório supra.

Resta, portanto, configurada a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário em análise, em face da consumação da decadência, nos termos acima declinados.

Em face de todo o exposto, voto por reconhecer, de ofício, a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário, vez que atingido pela decadência.

(Destques no original)

Ocorre que conforme se verifica da Notificação de Lançamento de fls. 03, o presente processo tem por objeto o lançamento de crédito tributário de ITR do **exercício de 2010**, e para esse exercício o termo inicial do prazo decadencial corresponde ao dia 1º/01/10, de modo que não se há falar em decadência, razão pela qual o paradigma em questão não se aplica a este caso concreto.

Desse modo, fica evidenciada a contradição existente entre a decisão e os seus fundamentos, razão pela qual os presentes embargos de declaração devem ser acolhidos e providos.

Na hipótese de ser acompanhada no entendimento acima proposto, o recurso voluntário interposto pelo recorrente deverá, então, ser apreciado, o que passo a fazer na sequência.

Tratam os autos de Notificação de Lançamento que tem por objeto a constituição de crédito tributário de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural do exercício de 2010, acrescido de multa (75%) e juros de mora, no valor total de **R\$ 88.263,34**, relativo ao imóvel denominado “Fazenda Indiana I” (NIRF 4.361.451-5), com área declarada de 312,2 ha, localizado no município de Campo Florido-MG.

Conforme consta do relatório da decisão recorrida,

(...)

A ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão interna da DITR/2010, incidente em malha valor, iniciou-se com o Termo de Intimação Fiscal Nº 4227/00014/2014 (fls. 08/10), encaminhado para o endereço informado na DITR/2010, especificamente às fls. 21 (Recanto Barão de Campo Formoso, nº 18 - Centro - Campo Florido-MG – CEP 38130-000).

O referido documento retornou com o aviso de mudança de endereço, conforme relata a Autoridade Fiscal às fls. 17. Por este motivo, foi emitido o Edital de Intimação Fiscal Nº 00002 (fls. 11), de 23/05/2014, desafixado, para fins de ciência, em 07/06/2014.

Em **27/08/2014**, foi lavrado o Termo de Constatação e Intimação Fiscal N.º 4227/00052/2014 (fls. 12/16), entregue no endereço informado no CPF do contribuinte (Rua Cel. Conrado Caldeira, 165 - Centro, Bebedouro-SP, CEP 14701-000), em **16/09/2014** (fls. 17), sendo recebido por Hélio de Carvalho Netto, seu neto.

Não havendo manifestação do contribuinte e procedendo a análise e verificação dos dados constantes na DITR/2010, a Autoridade Fiscal glosou, integralmente, as áreas de produtos vegetais (**250,0 ha**) e de pastagens (**60,0 ha**); além de alterar o Valor da Terra Nua (VTN) declarado de **R\$ 1.050.000,00 (R\$ 3.363,23/ha)** para o arbitrado de **R\$ 1.280.020,00 (R\$ 4.100,00/ha)**, com base no menor valor constante no SIPT, por aptidão agrícola (terras de campos), conforme informação fornecida pela Secretaria de Agricultura de Minas Gerais, para os imóveis rurais localizados no município de Campo Florido, com consequente aumento do VTN tributável e da alíquota de cálculo, esta devido à redução do grau de utilização de 100,0% para 0,0%, resultando no imposto suplementar de **R\$ 41.190,66**, 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** A Notificação de Lançamento n.º 4227/00042/2014, de fls. 03/07, do exercício de 2010, foi entregue no domicílio do contribuinte em **14/11/2014** (fls. 18), sendo recebido pela Sra. Marilza da Cunha Carvalho, mãe de Hélio de Carvalho Netto, neto do contribuinte, o mesmo que recebera o Termo de Constatação e Intimação Fiscal de fls. 12/15, conforme AR de fls. 16.

Em **18/05/2015** (fls. 35), ingressou o Sr. José Augusto de Carvalho Netto, apresentando-se como filho e inventariante (fls. 44 e 35, respectivamente), com sua impugnação de fls. 35/43, alegando e solicitando o seguinte, em síntese:

- apresenta-se, inicialmente, informando o endereço onde reside (Rua Coronel Conrado Caldeira, n.º 165 - Centro, Bebedouro-SP), bem como fazendo um breve relato da ação fiscal;
- requer, preliminarmente, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário;
- informa que não foi devidamente notificado acerca do processo administrativo que culminou no lançamento do débito em questão, uma vez que a Notificação está em nome do falecido, Sr. Hélio de Carvalho, com CPF 037.236.908-15;
- entende que houve um equívoco na identificação do sujeito passivo, eivando de nulidade o lançamento, com base no art. 10, inciso I, do decreto 70.235/72;
- faz citação do art. 126, inciso III, do CTN, para referendar seus argumentos quanto à responsabilidade do espólio, que deveria ser considerado sujeito passivo da obrigação tributária;
- entende que a falta de consignação do termo espólio no ato do lançamento enseja ilegitimidade passiva e induz vício de formalidade, erro essencial que leva à nulidade, conforme inúmeras Decisões do CARF;
- o município afirma que teria notificado o contribuinte pelos Correios para que comprovasse o que de direito, entretanto, o contribuinte é falecido e a notificação deveria estar em nome do inventariante, enquanto tramita o inventário, ou na pessoa do sucessor, após seu encerramento, o que não ocorreu;
- conclui que nunca houve a efetiva constituição do crédito tributário, impondo-se o acolhimento da arguição de decadência;
- faz citação de julgado do STJ, para referendar seus argumentos quanto ao entendimento de que a notificação do contribuinte é necessária à garantia constitucional do devido processo legal (contraditório e ampla defesa), de forma que a notificação é condição de eficácia do lançamento tributário, conseqüentemente, mostra-se indispensável que a notificação seja efetivada com a indicação do espólio, na pessoa de seu representante, sendo, portanto, inválida a notificação em nome do próprio *de cujus*;

- entende que mesmo que a notificação seja considerada válida, o valor do imposto complementar apurado se mostra totalmente excessivo e desproporcional com a realidade do imóvel;
- informa que anexa aos autos cópia atualizada do registro público do imóvel;
- a área total tem, inicialmente, 312,4 ha, dividida em 125,2 ha + 8,4 ha de cultura, 59,7 ha de campo e 119,0 ha de cerrado;
- para comprovar, de forma inequívoca, a existência de área destinada à atividade rural e ao plantio de vegetais, anexa cópias de contratos de arrendamento;
- anexa, também, levantamento topográfico com os perímetros destinados ao cultivo de cana-de-açúcar e demonstrativo de pagamento, com notas fiscais referentes à verba recebida com o cultivo da referida cultura;
- no que diz respeito à pastagem, a área declarada está de acordo com a quantidade de animais apascentados no imóvel, como comprova carta de vacinação contra febre aftosa, que indica um total de 53 animais bovinos;
- atualmente, a área total do imóvel foi retificada devido a desmembramentos (venda e carta de arrematação), conforme consta no Laudo Técnico, elaborado por Engenheiro inscrito no CREA, realizado em dezembro/2014, onde resultou uma área total de 262,791233 ha;
- discrimina as áreas que compõem a área total do imóvel;
- no que diz respeito à multa de ofício com o percentual de 75%, entende que seja descabida a penalidade a quem não cometeu ilícito;
- requer a nulidade do lançamento, bem como o provimento do recurso quanto ao mérito, e, ainda, a exclusão da penalidade aplicada;
- roga pela aplicação do benefício do art. 112 do CTN, o qual define que, em caso de dúvida quanto ao enquadramento legal da conduta praticada, em razão da redação similar das normas que regulam o fato, e em se tratando de dispositivos que definem infrações tributárias, há de ser aplicado o disposto no art. 112, inciso I, do CTN;
- por fim, requer seja acolhida sua impugnação, para declarar a nulidade do lançamento, com seu cancelamento e, se houver dúvida, que seja aplicado o benefício do art. 112 do CTN.

A impugnação apresentada em face da Notificação de Lançamento não foi conhecida pela DRJ/BSB, em decisão assim ementada:

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

Exercício: 2010

**DA IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA.**

A impugnação intempestiva não instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal, não cabendo, nesta instância, qualquer exame de mérito em relação às alegações apresentadas pelo requerente.

**DA DECADÊNCIA.**

No caso de falta de pagamento ou pagamento em atraso da quota única ou da 1ª quota do ITR, após o exercício de apuração do imposto, aplica-se a regra geral prevista no art. 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN), para efeito de contagem do prazo decadencial. O crédito tributário constituído no prazo quinquenal legalmente previsto, por meio da ciência da Notificação de Lançamento pelo sujeito passivo, na qualidade de contribuinte do imposto, ilide a decadência.

Impugnação Não Conhecida  
Crédito Tributário Mantido

Cientificado dessa decisão aos 24/01/20 (fls. 160), o sujeito passivo apresentou recurso voluntário (fls. 172 ss.) aos 17/09/19, conforme envelope de postagem de fls. 181, no qual alega, em síntese, que (i) o Valor da Terra Nua Declarado passou de R\$ 1.050.000,00, para R\$ 1.280.020,00, com base no Sistema de Preços de Terras – SIPT, da RFB. Diz que esse valor atribuído pela autoridade fiscal lançadora com base no SIPT revela-se extremamente fora dos padrões da região; (ii) afirma que considerando que o art. 47 do Decreto nº 4382/02 dispõe que a DIRT está sujeita a revisão, deverá ser elaborado laudo técnico, nos termos da NBR/ABNT nº 14653-3, comprovando o VTN do imóvel segundo determina do art. 12 da Lei nº 8629/93, que deverá prevalecer sobre o valor arbitrado pela autoridade fiscal, conforme entendimento deste conselho. Cita precedentes; (iii) assim, requer o acolhimento do recurso, para que lhe seja dada oportunidade de elaborar laudo técnico por profissional habilitado, de acordo com as normas da ABNT, para que seja apurado o VTN real da Fazenda Indiana I e, posteriormente, atribuir-se o correto valor do tributo.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões ao recurso voluntário.

Pois bem.

O recurso voluntário é tempestivo mas não deve ser conhecido.

Conforme consta do relatório da decisão impugnada, reproduzido linhas acima, a Notificação de Lançamento foi entregue no domicílio do contribuinte, endereço informado em sua DITR do período, aos **14/11/2014**, uma sexta-feira, conforme **documento de fls. 18**, e somente aos **18/05/2015** (fls. 35), o sr. Sr. José Augusto de Carvalho Neto, apresentando-se como filho e inventariante do contribuinte (fls. 44 e 35, respectivamente), apresentou impugnação.

Dispõe o Decreto nº 70.235/72:

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

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador **no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.**

*(Destacamos)*

A respeito da intimação, por sua vez, dispõe o art. 23 do mesmo Decreto:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;

**II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;**

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

(...)

**§ 2º Considera-se feita a intimação:**

(...)

**II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação;**

(...). (Destaquei)

As regras de contagem de prazo, por seu turno, estão previstas no art. 5º do Decreto n.º 70.235/72, nos seguintes termos:

Art. 5º Os prazos serão contínuos, **excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.**

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Conforme consta dos autos, o contribuinte foi **cientificado da Notificação de Lançamento** aos 14/11/2014 uma sexta-feira, iniciando-se a fluência de seu prazo de 30 dias para apresentar impugnação aos **17/11/2014**, segunda-feira. Desse modo, esse prazo teve seu **termo final aos 16/12/2014**, uma terça-feira.

Ocorre que **a impugnação somente foi apresentada aos 18/05/2015 (fls. 35)**, ou seja, **cinco meses após o termo final do prazo para impugnar o lançamento**, sendo, portanto, **intempestiva** a impugnação, tendo-se operado a preclusão temporal<sup>1</sup> da matéria na instância administrativa de julgamento.

Nos termos do art. 223 do NCPC, aplicável subsidiariamente aos processos administrativo, inclusive ao processo administrativo fiscal:

Art. 223. **Decorrido o prazo, extingue-se o direito de praticar ou de emendar o ato processual, independentemente de declaração judicial**, ficando assegurado, porém, à parte provar que não o realizou por justa causa.

§ 1º Considera-se justa causa o evento alheio à vontade da parte e que a impediu de praticar o ato por si ou por mandatário.

§ 2º Verificada a justa causa, o juiz permitirá à parte a prática do ato no prazo que lhe assinar.

Ou seja, uma vez terminado o prazo para a apresentação da impugnação, o direito do contribuinte de fazê-lo foi extinto.

Nesse sentido, precedente deste colegiado<sup>2</sup>:

Da leitura sistêmica dos arts. 14 e 15 do Decreto n. 70.235/72, conclui-se que a fase litigiosa do procedimento administrativo fiscal inicia-se com a impugnação tempestiva [da] exigência do crédito tributário, observado o prazo de 30 (trinta) dias a contar da constituição do lançamento.

(...)

Nessa perspectiva, não havendo impugnação tempestiva não há litígio ou fase litigiosa do procedimento administrativo fiscal.

Esclarece o Ato Declaratório Cosit n. 15/96, que integra a legislação tributária (art. 96 do CTN) como norma complementar das leis e dos decretos (art. 100, caput e inciso I, do CTN), apresentada defesa fora do prazo, não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo fiscal, não suspende a exigibilidade do

<sup>1</sup> Preclusão temporal, conforme ensinam Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrada Nery, "ocorre quando a perda da faculdade de praticar ato processual se dá em virtude de haver decorrido o prazo, sem que a parte tenha praticado o ato, ou o tenha praticado a destempo ou de forma incompleta ou irregular. (In COMENTÁRIOS AO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL - NOVO CPC - Lei n.º 13.105/2015. São Paulo: RT, 2015, 743)

<sup>2</sup> Acórdão n.º 2402-007.264, rel. cons. Luis Henrique Dias Lima, j. 09/05/19.

crédito tributário **nem comporta julgamento de primeira instância**, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade como preliminar.

Desse modo, tendo em vista que dada a apresentação intempestiva da impugnação em primeira instância, não foi instaurada a fase litigiosa neste processo administrativo, o recurso voluntário não pode ser conhecido.

### **Conclusão**

Posto isso, voto por **dar provimento** aos embargos de declaração, com efeitos infringentes, para sanar a contradição apontada, e, em consequência, **não conhecer** do recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini