



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10845.720173/2008-25
Recurso De Ofício
Acórdão nº 2401-007.447 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de fevereiro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DOCAS INVESTIMENTOS S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2003

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 CTN, para efeito de contagem do prazo decadencial. Cabe ser declarada a Decadência quando constatado que o crédito tributário foi constituído após o prazo quinquenal legalmente previsto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araujo, Rayd Santana Ferreira, Virgilio Cansino Gil (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (fls. 282 e ss).

Pois bem. Contra a interessada supra foi lavrada a Notificação de Lançamento e respectivos demonstrativos de fls. 01 a 04, por meio do qual se exigiu o pagamento do ITR do Exercício 2003, acrescido de juros moratórios e multa de ofício, totalizando o crédito tributário

de R\$ 5.803.868,70, relativo ao imóvel rural denominado “Fazenda Pelais e Itatinga”, com área de 4.001,2 ha, NIRF 1.543.137-1, localizado no município de Santos/SP.

Constou da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal a citação da fundamentação legal que amparou o lançamento e as seguintes informações, em suma: que, após regularmente intimada, a contribuinte não comprovou as áreas isentas e o valor da terra nua declarados, uma vez que a alegação de que as áreas em análise estão inseridas dentro do Parque Estadual da Serra do Mar, tramitando sobre elas uma Ação de Desapropriação, não implica a isenção das mesmas do ITR, haja vista que o imóvel se reveste de características de propriedade particular, sujeita ao lançamento do imposto, não podendo a interessada solicitar uma exclusão tributária alegando características de áreas públicas; só há direitos de exclusão de áreas não tributáveis somente aquelas previstas no Código Florestal, na Lei n.º 9.985/2000, consubstanciadas na Lei n.º 9.393/96 e no Decreto n.º 4.382/2002; além disso, não foram apresentados ADA, Laudo Técnico, Certidão do órgão público competente e matrícula do imóvel com a averbação da reserva legal, documentos que comprovariam a existência das áreas não tributáveis declaradas; quanto ao valor da terra nua, o laudo de avaliação entregue adotou em sua elaboração a NBR 5.676 da ABNT, o que não atende a finalidade tributária, pois tem parâmetros diferentes dos solicitados no processo, visto que foi solicitado na intimação laudo de avaliação conforme a NBR 14.653 da ABNT, com fundamentação e grau de precisão II e ART, diante disso o VTN do imóvel foi contestado à vista do art. 14 da Lei n.º 9.393/96, utilizando o valor constante no SIPT - Sistema de Preços de Terras da Receita Federal do Brasil, que indicou como VTN/ha o valor de R\$ 6.770,25, para o município de localização do imóvel.

Cientificada do lançamento, por via postal, em 24/03/2009, conforme fl. 160, a interessada apresentou a impugnação de fls. 161 a 169, em 22/04/2009, alegando em síntese que:

- (a) Conforme disposto no art. 150, § 4º do CTN ocorreu a decadência da Fazenda Nacional cobrar o ITR exercício 2003, visto que o prazo é de 5 anos, contados a partir da data do fato gerador, e a intimação ocorreu em 19/03/2009;
- (b) Foi comprovado que as áreas pertencentes ao imóvel estão recobertas em sua totalidade de matas naturais do Parque Estadual da Serra do Mar, criado pelo Decreto 10.251/1977, com a finalidade de assegurar integral proteção à fauna e a flora, sendo que as áreas restantes, aproximadamente 5% do imóvel, são inaproveitáveis;
- (c) A área abrangida pelo parque foi declarada de utilidade pública, para fins de desapropriação, em conformidade com o disposto no art. 6º do Decreto Estadual n.º 10.251/1977, o que impede a utilização da mesma;
- (d) Através da avaliação feita pelo perito judicial do Tribunal de Justiça de São Paulo, ficou comprovado que VTN/ha do imóvel é de R\$ 715,0, sendo adotado o método comparativo de dados do mercado para o cálculo do VTN, mais próximo da realidade, não configurando como valor de mercado para a venda em decorrência do tombamento da área;
- (e) O lançamento se mostra em desacordo com os julgados do STJ ao exigir legal, uma vez que a jurisprudência indica a desnecessidade do ADA, corroborando o a apresentação de ADA ao Ibama para a isenção das áreas de preservação permanente e reserva entendimento de que a administração tributária não pode instituir obrigações acessórias sem que haja pertinência objetiva entre ela e a obrigação principal;
- (f) A correta alíquota a ser utilizada é de 0,30%, não sendo aceita a de 8,60%, considerando o tamanho da área e o grau de utilização, nos termos da Lei n.º 9.393/96.
- (g) Instruíram a impugnação os documentos de fls. 174 a 199, 202 a 241.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio do Acórdão n.º 04-23.727 (fls. 282 e ss), cujo dispositivo

considerou a impugnação procedente, com a exoneração do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2003

Decadência.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso de Ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso de Ofício atende aos requisitos de admissibilidade previstos no art. 34 do Decreto nº 70.235/72, de modo que a decisão de piso exonerou o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), limite estipulado pela Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Da decadência.

Conforme relatado, o caso em questão discute lançamento referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), exercício de 2003, e que, nos termos do art. 1º da Lei nº 9.393/96, trata-se de tributo de apuração anual, cujo fato gerador é 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.**

A teor do disposto nos arts. 142 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) e 10 e 14 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, tem-se que o ITR é tributo sujeito ao lançamento por homologação, ou seja, cabe ao contribuinte a apuração e o pagamento do imposto devido, “independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior” (art. 10 da Lei nº 9.393/96). É ver a redação do referido dispositivo legal:

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. (...)

Consoante predica o § 4º, do art. 150, do CTN, a Fazenda dispõe do prazo de 5 (cinco) anos, **contados da data do fato gerador, para realizar o controle da atividade praticada pelo sujeito passivo,** verificando se o pagamento antecipado foi ou não suficiente para o cumprimento da obrigação tributária.

A ausência de manifestação do Fisco no decurso do prazo implica na **homologação tácita** das atividades do contribuinte relativamente à antecipação do imposto, hipótese em que se considera definitivamente extinto o crédito tributário, ressalvados os casos em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação (§ 4º, do art. 150, do CTN).

Apenas nessas hipóteses, ou seja, em que o lançamento de ofício decorrente da não homologação dos procedimentos adotados pelo contribuinte constatar dolo, fraude ou simulação, é que o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, se desloca para o artigo 173, I, não havendo que se dizer que o referido prazo pode ser aplicado aos lançamentos por homologação em que não tenha ocorrido pagamento. O simples inadimplemento do tributo não constitui prova de dolo, fraude ou simulação para fins de atrair a incidência do prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

Decerto, não é o pagamento antecipado do tributo que configura o lançamento por homologação, mas sim o dever legal de o contribuinte verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e calcular o montante devido.

Entendimento em sentido contrário não se compatibiliza com o ordenamento vigente, pois retira a força normativa da regra especial do art. 150, § 4º, do CTN, condicionando sua aplicação à existência de pagamento *stricto sensu* (e do valor que o Fisco entende devido), exigência essa, sem respaldo legal.

Nesse mesmo sentido, o entendimento de José Souto Maior Borges¹:

Poder-se-ia pretender que, se o sujeito passivo descumprir a obrigação, deixando de efetuar qualquer antecipação do pagamento, não caberia falar-se em homologação, e, portanto, nessa hipótese não caberia a invocação do art. 150, parágrafo 4º, mesmo após o transcurso do prazo nele referido. Dessa omissão só decorreria para o Fisco a abertura da via do lançamento ex officio. Mas ainda nessa hipótese possível, até em consequência de desconhecimento do concreto estado das coisas pelo Fisco, venha a ser a atividade prévia homologada, precisamente porque a homologação não é somente referível ao pagamento. Por outro lado, em impostos como o IPI e o ICMS, sujeitos a conta corrente fiscal, pode o crédito, em certo período, superar o débito, e, nada obstante, deverá o obrigado apresentar ao Fisco uma guia 'negativa' para fim de controle. E essa atividade deverá ser objeto de homologação. Logo, o pagamento não é necessariamente levado em linha de conta para os efeitos do art. 150, § 4º.

Também não discrepa o entendimento de Paulo de Barros Carvalho²:

[...] o prazo decadencial prescrito pelo art. 150, § 4º, aplica-se aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, isto é, àqueles em que a legislação "atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa". Em tal caso, ainda que o contribuinte deixe de antecipar o pagamento, o lapso temporal tem início na data da ocorrência do fato gerador.

O lançamento por homologação não tem por pressuposto a realização do pagamento, mas o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. [...].

Na mesma toada, segue o entendimento de Renata Elaine Silva³:

7.7.3.1.1 Por que não aplicação do art. 173, I do CTN?

¹ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 397.

² CARVALHO, Paulo de Barros. Decadência no Direito Tributário. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Coord.) **Decadência e prescrição em Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: MP Editora, 2010, p. 84.

³ SILVA, Renata Elaine. **Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 228-239.

Estamos afirmando diante da não constituição do crédito e do não pagamento realizado pelo contribuinte a autoridade administrativa tem que constituir o crédito de ofício. A dúvida seria: por que não aplicar então a regra do art. 173, I do CTN, uma vez que estamos diante de um lançamento de ofício?

A hipótese em análise de não constituição do crédito, sem pagamento (total ou parcial), não se equipara àquela hipótese que analisamos na regra do direito n. 04, em que a contagem será deslocada para o art. 173, I do CTN, também não havia constituição do crédito e nem pagamento por parte do obrigado (contribuinte), mas necessariamente houve dolo, fraude ou simulação devidamente comprovado.

A simples conduta de não constituição do crédito e de não pagamento, não pode, por si só, denotar um caso praticado mediante dolo, fraude ou simulação. Mesmo porque as figuras exigem vontade (livre e consciente) de praticar uma conduta ilícita, que só pode receber esta atribuição se for devidamente provada. Portanto, apenas nesses casos (dolo, fraude e simulação) que o prazo é deslocado ao art. 173, I, do CTN. Apenas com a prova em processo administrativo regularmente constituído que se pode atribuir a esse tipo de conduta ao contribuinte (não constituição e não pagamento) a modalidade de exceção aludida pela última parte do art. 150, § 4º do CTN (pelos motivos que mencionamos no item 7.6.1).

Caso contrário, se entendêssemos que a simples não constituição do crédito permite o deslocamento da contagem do prazo de decadência para o art. 173, I do CTN, estaríamos equiparando a conduta da não constituição e do não pagamento à conduta dolosa, fraudulenta e simulada. Pode ocorrer, v.g, que o contribuinte não tenha constituído o crédito por meio de sua Declaração Mensal dos Débitos/Créditos de ICMS, mas mantém todo o controle por meio de seus livros de apuração, livro de notas fiscais etc., não há conduta dolosa apenas falta de entrega de dever instrumental de constituição de crédito (vide item 7.7.4.4). O artigo apenas excepciona a regra nos casos de conduta dolosa, fraudulenta e simulada, e uma simples falta de entrega de dever instrumental não pode assim ser interpretada. [...].

A despeito do posicionamento acima vesgartado, reconheço que o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art. 543-C, do CPC/73), fixou o entendimento no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se:

a) Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte;

b) A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei.

É conferir a ementa do julgado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

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 incorre, sem a

constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, 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 (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, ineludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

No mesmo sentido, em acórdão mais recente:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. PRAZO DECADENCIAL DE TRIBUTO. TERMO INICIAL. PAGAMENTO PARCIAL. DECLARAÇÃO SEM O RESPECTIVO PAGAMENTO. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL.

(...) III - Nos casos em que ocorre o pagamento parcial, o prazo decadencial para o lançamento suplementar do tributo sujeito a homologação é de cinco anos contados do fato gerador, conforme a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN. (...)

(STJ - AgRg no REsp: 1355722 PR 2012/0249722-7, Relator: Ministra REGINA HELENA COSTA, Data de Julgamento: 26/04/2016, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 11/05/2016)

Conforme determina o § 2º do art. 62 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, a interpretação adotada pelo Superior Tribunal

de Justiça deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Assim, aplicando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao caso em questão, que trata da exigência de ITR, referente ao exercício de 2003, verifico que o fato gerador ocorreu em 01/01/2003, de modo que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial, no caso, é o dia 01º/01/2004, por ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, (regra geral do art. 173, I, do CTN). Dessa forma, a autoridade administrativa tem até o dia 31/12/2008 para expressamente homologar o pagamento feito ou constituir crédito tributário suplementar.

Assim, tendo em vista que o contribuinte autuado teve ciência da Notificação de Lançamento apenas em 24/03/2009 (fls. 178/180), não restam dúvidas de que o direito de efetuar o lançamento já havia decaído.

Decerto, o lançamento considera-se realizado e só se perfectibiliza com a intimação do sujeito passivo acerca do ato de lançamento, sendo indiferente eventuais intimações anteriores em sede de procedimento de apuração de regularidade fiscal, tais como as intimações para apresentação de documentos e/ou esclarecimentos, por serem atos meramente preparatórios.

Assim, compreendo que agiu com acerto a decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, pois há que se reconhecer que o crédito tributário em questão foi constituído após o prazo decadencial legalmente previsto, de acordo com o art. 173, I, do CTN, tornando-se desnecessária a apreciação de qualquer questão de mérito, inclusive nesta instância recursal.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso de Ofício para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, tendo em vista a ocorrência do prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite