

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS****SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10925.000705/2006-52  
**Recurso nº** 343.237 Voluntário  
**Acórdão nº** 2102-00.587 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de maio de 2010  
**Matéria** ITR  
**Recorrente** EMPRESA BRASILEIRA DE PESQUISA AGROPECUÁRIA - EMBRAPA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2002

Ementa: ITR. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL ORDINÁRIO REGIDO PELO ART. 150, § 4º, DO CTN. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN.

A regra de incidência prevista na lei é que define a modalidade do lançamento, sendo irrelevante a existência, ou não, de pagamento. O lançamento do imposto é por homologação e se aperfeiçoa em 1º de janeiro do exercício. Para esse tipo de lançamento, o quinquênio do prazo decadencial tem seu início na data do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, exceto se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando tem aplicação o art. 173, I, do CTN.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em ACOLHER a decadência do lançamento, nos termos do voto do Relator.

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Relator e Presidente

EDITADO EM: 16/06/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Núbia de Matos Moura, Ewan Teles Aguiar, Rubens Maurício Carvalho, Carlos André Rodrigues Pereira de Lima, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Giovanni Christian Nunes Campos.

## Relatório

Em face do contribuinte Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária - Embrapa, CNPJ/MF nº 00.348.003/0001-10, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 06/04/2006, auto de infração (fls. 02 a 13), com ciência postal em 20/04/2006 (fl. 86), a partir de ação fiscal iniciada em 08/02/2006 (fl. 30).

Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração antes informado, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento do crédito:

|                 |               |
|-----------------|---------------|
| IMPOSTO         | R\$ 93.153,10 |
| MULTA DE OFÍCIO | R\$ 69.864,82 |

Em revisão da DITR – exercício 2002, do imóvel Embrapa-Estação Experimental Caçador, NIRF 923.550-7, localizado em Caçador (SC), área total de 1.523,6ha, a autoridade fiscal glosou integralmente as áreas de preservação permanente - APP (868,9ha) e de utilização limitada (194,2ha) e majorou o valor da terra nua de R\$ 87.210,66 para R\$ 1.101.562,80 (fl. 11).

Segue um breve resumo da descrição das infrações feita pela autoridade autuante:

- no tocante à área de utilização limitada, o intimado apresentou certidão cartorária de parte do imóvel (1.157,48ha), na qual consta a averbação de reserva legal de 248,31ha, datada de 26/01/2005, bem como apresentou Ato Declaratório Ambiental – ADA, protocolizado em 22/03/2006. Os procedimentos (ADA e averbação) extemporâneos e a ausência de todas as matrículas que compõem o imóvel levaram à glosa perpetrada pela autoridade fiscal;
- aos autos foram trazidos documentos assenhoreados em revisões de DITRs anteriores, nos quais há um requerimento para transformar uma área de 722,0 ha em Reserva Particular de Patrimônio Natural – RPPN (fls. 52 a 84). Ocorre que o intimado não logrou acostar ato específico do poder público reconhecendo a RPPN, razão que impediu a inclusão dessa área como de utilização limitada;
- o intimado acostou mapas indicando uma área de 368,67ha como de APP a restaurar e de 335,50ha como preservada permanentemente. Não logrou comprovar que a destruição da APP a restaurar tenha sucedido por ato natural ou de terceiro, o que obrigou a se considerar apenas a área de 335,50ha como APP. Ainda no ADA apresentado extemporaneamente somente se informou uma APP de 295,9ha. Dessa forma, em decorrência do ADA extemporâneo, glosou-se a APP integralmente (que fora declarada com uma área de 868,9ha);
- considerando a grande discrepância entre o valor do VTN do SIPT e o declarado na DITR, a autoridade intimou o contribuinte a apresentar

laudo técnico de avaliação do imóvel. Não apresentado o laudo, a autoridade arbitrou o preço da terra nua com base nos valores do SIPT.

O termo de início da ação fiscal (Intimação nº 21/2006) foi dirigido à Embrapa, localizada na EPAGRI-Rodovia Admar Gonzaga, 1347, Caixa Postal nº 502, Itacorubi, Florianópolis – SC (fls. 28 a 30).

A Empresa de Pesquisa Agropecuária e Extensão Rural de Santa Catarina S/A – EPAGRI, qualificando-se como comodataria do imóvel auditado, atendeu a intimação acima, primeiro pedindo dilações de prazo (fls. 31 e 32), e na sequência acostou parte da documentação exigida, na qual consta uma matrícula de fração do imóvel, figurando como proprietária a Embrapa (fls. 33 a 47).

O lançamento foi cientificado ao sujeito passivo no seguinte endereço: EPAGRI-Rodovia Admar Gonzaga, 1347, Caixa Postal nº 502, Itacorubi, Florianópolis – SC (fls. 86).

Inconformado com a autuação, a Empresa de Pesquisa Agropecuária e Extensão Rural de Santa Catarina S/A – Epagri, qualificando-se como comodataria da área auditada, apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

O impugnante juntou cópia do Comodato firmado com a Embrapa (fls. 117 a 122). Ainda, informou que retificou a DITR-exercício 2002, com pagamento em 04 cotas do imposto apurado (fls. 148 a 156).

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ-Campo Grande (MS), por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, em decisão de fls. 158 a 164, consubstanciada no Acórdão nº 04-14.796, de 1º de agosto de 2008.

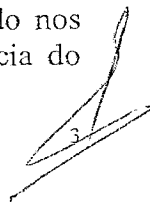
Em 14/08/2008, a Embrapa, por procurador constituído nos autos (fl. 172), ainda não notificada da decisão acima, trouxe prova documental, ancorando-se no art. 16, § 4º, “a”, do Decreto nº 70.235/72. Eis a prova documental aditada:

- ADA, entregue em 25/07/2008, com registro de uma área de reserva legal de 248,31ha (fls. 173 e 174);
- Laudo Técnico de avaliação do imóvel auditado, no qual apurou um valor de terra nua de R\$ 1.520.000,00 para o exercício 2002 (fls. 175 a 201).

A autoridade preparadora notificou a Embrapa, em sua sede (Pq Estação Biológica-PQEB S/N – Edifício Sede – Plano Piloto – Brasília – DF), da decisão da Turma de julgamento da DRJ, em 26/08/2008 (fls. 165 e 203).

A Embrapa, por seu procurador, juntou cópias das ARTs dos profissionais que executaram a perícia consubstanciada no Laudo Técnico acima referido (fls. 206 a 214).

Em 05/09/2008, a Embrapa, por intermédio de procurador constituído nos autos (fls. 225 a 226v), apresentou recurso voluntário, no qual pugnou pela incidência do



fenômeno extintivo da decadência, já que o fato gerador lançado se aperfeiçoou em 1º/01/2002 e o lançamento definitivo ocorreu em 1º/08/2008, e, nas demais razões de mérito, reapresentou o Laudo Técnico e ADA já acostado aos autos desde 14/08/2008.

Este recurso voluntário compôs o lote nº 04, sorteado para este relator na sessão pública da Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção do CARF de 02/12/2009.

## Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 26/08/2008 (fl. 203), terça-feira, e interpôs o recurso voluntário em 05/09/2008 (fl. 220), dentro do trintídio legal, este que teve seu termo final em 25/09/2008, quinta-feira. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o apelo.

Compulsando os autos, vê-se que somente se pode considerar a recorrente Embrapa intimada do lançamento quanto esta veio aos autos, fato ocorrido em 14/08/2008.

Até a data acima tinha funcionado no processo a Empresa de Pesquisa Agropecuária e Extensão Rural de Santa Catarina S/A – EPAGRI, comodatária da área auditada, atendendo intimações e recorrendo, e, como é cediço, deve-se lembrar que o comodatário jamais poderia ser considerado como proprietário, posseiro ou enfiteuta do bem imóvel, estes sujeitos passivos do ITR, já que sequer o comodato é um direito real (art. 1.225 do Código Civil), sendo apenas um contrato de empréstimo gratuito de coisas fungíveis, de natureza obrigacional (art. 579 do Código Civil). O comodato defere ao beneficiário a mera detenção da coisa (ou uma posse limitada, precária), jamais a posse plena. Não por outra razão, o art. 4º, § 4º, da IN SRF 256/2002 exclui expressamente o comodatário do pólo passivo dos lançamentos do ITR, *verbis*:

**Art. 4º** Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

§ 1º É titular do domínio útil aquele que adquiriu o imóvel rural por enfiteuse ou aforamento.

§ 2º É possuidor a qualquer título aquele que tem a posse do imóvel rural, seja por direito real de fruição sobre coisa alheia, no caso do usufrutuário, seja por ocupação, autorizada ou não pelo Poder Público.

(...)

§ 4º Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, não se considera contribuinte do ITR o arrendatário, comodatário ou parceiro de imóvel rural explorado por contrato de arrendamento, comodato ou parceria. (grifou-se)

E a jurisprudência administrativa não discrepa do entendimento acima, como se vê Acórdão nº 303-34.072, sessão de 27/02/2007, abaixo ementado, que rechaçou lançamento em desfavor de comodatária:

*Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR  
Exercício: 1998 Ementa: ITR. 1998. ILEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESA COMODATÁRIA NÃO É CONTRIBUINTE DO ITR. NORMAS DA IN SRF 256/2002. A PROPRIETÁRIA DO IMÓVEL E COMODANTE É A COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO DO VALE DO SÃO FRANCISCO-CODEVASF. INCABÍVEL A EXIGÊNCIA DE ITR E DEMAIS CONTRIBUIÇÕES SINDICAIS RURAIS DE PARTE ILEGÍTIMA. Comprovado mediante documentação hábil ser a totalidade da área da propriedade pertencente à Companhia de Desenvolvimento do Vale do São Francisco CODEVASF, que na qualidade de COMODANTE cedeu-a, mediante "Contrato de Comodato", a empresa autuada, nos termos do Art. 4º, §4º da IN SRF 256 de 11/12/2002, não poderá a recorrente ser considerada Contribuinte do ITR, portanto, caracterizado a ilegitimidade passiva. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.*

Na forma acima, como o sujeito passivo do ITR lançado (Embrapa) somente veio aos autos em 14/08/2008, deve-se considerar tal data como a da ciência do lançamento ao sujeito passivo autuado.

De plano, aqui não se apreciará a patente nulidade do lançamento e da própria decisão recorrida, em decorrência do atendimento por terceiros das intimações na fase anterior à autuação e pelo fato da comodatária ter impugnado o lançamento, pois, "*quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta*" (art. 59, 3º, do Decreto nº 70.235/72). Como adiante se demonstrará, o contribuinte tem razão na prejudicial de mérito da decadência.

Assim, passa-se a apreciar a incidência do fenômeno extintivo da decadência sobre o presente lançamento.

Deve-se anotar que o fator gerador do ITR se aperfeiçoa em 1º de janeiro de cada ano, consubstanciado na propriedade, no domínio útil ou na posse de imóvel localizado fora da zona urbana, na forma do art. 1º, *caput*, da Lei nº 9.393/96, *verbis*:

*Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.*

No caso destes autos, o lançamento versa sobre o ITR do exercício 2002, cujo fato gerador se aperfeiçoou em 1º/01/2002. Ademais, o contribuinte foi considerado cientificado do lançamento em 14/08/2008.

A lei é que define a modalidade do lançamento ao que o tributo se amolda. O fato de não haver o pagamento não altera a natureza do lançamento. O lançamento por homologação, independentemente de haver ou não pagamento, amolda-se ao prazo decadencial do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando incide a regra decadencial do art. 173, I, do CTN.

O art. 10 da Lei nº 9.393/96 não deixa qualquer dúvida que o lançamento do ITR é por homologação, como se pode ver pela estrita dicção legal, *verbis*:

*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.*

Sendo lançamento por homologação, o prazo decadencial amolda-se ao estatuído no art. 150, § 4º, do CTN, contado a partir do fato gerador.

No caso aqui em debate, como já dito, o fato gerador do ITR/2002 se aperfeiçoou em 1º/01/2002, sendo forçoso reconhecer que o quinquênio decadencial se finou em 31/12/2006, implicando que, quando da ciência do lançamento em 14/08/2008, a decadência já tinha extinguido o crédito tributário lançado.

Atente-se que o entendimento acima era comungado no âmbito do Terceiro Conselho de Contribuintes, então competente para apreciar as controvérsias no âmbito do ITR, como se poder ver pelos arestos abaixo:

**Acórdão nº 301-34.789, sessão de 15/10/2008, unânime, relator o Conselheiro Luiz Roberto Domingo:**

*Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR Exercício: 2000 ITR. MODALIDADE DE LANÇAMENTO. DECADÊNCIA - A partir do exercício de 1997, a modalidade de lançamento do o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural passou a ser por homologação. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.*

**Acórdão nº 303-35233, sessão de 24/04/2008, por maioria, relator o Conselheiro Nilton Luiz Bartoli:**

*Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR Exercício: 1999 DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. O direito de constituição do crédito tributário pertencente à Fazenda Nacional, relativo aos lançamentos por homologação, como é o caso do ITR, decai no prazo de 5 anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Inteligência do artigo 150, § 4º do CTN. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO*

**Acórdão nº 303-35414, sessão de 19/06/2008, por maioria, relator o Conselheiro Heroldes Bahr Neto:**

*Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR Exercício: 1997 ITR/97. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA DAS ÁREAS DE PASTAGEM. O prazo decadencial do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, na hipótese dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, é regido pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), ou seja, será de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, o qual, a partir da vigência da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, se perfaz em 1º de janeiro de cada ano. SUSPENSÃO DO RECURSO DE OFÍCIO ATÉ JULGAMENTO, PELA AUTORIDADE DE PRIMEIRA INSTÂNCIA, DOS PONTOS IMPUGNADOS PELA DEFESA, PERTINENTES ÀS ÁREAS DE RESERVA LEGAL E PRESERVAÇÃO PERMANENTE. RECURSO DE OFÍCIO PROVIDO EM PARTE.*

Acórdão nº 392-00008, sessão de 23/09/2008, por maioria, relator o Conselheiro Francisco Eduardo Orcioli Pires e Albuquerque Pizzolante:

*Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR Exercício: 1999 - DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - INCIDÊNCIA DO DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Área lindeira a reserva ecológica - limitação à sua utilização econômica que promana de disposição legal. Apresentação do ato declaratório ambiental quando da declaração do imposto pelo contribuinte - desnecessidade. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.*

Reconhecida a decadência, fica prejudicada a análise das demais questões de mérito.

Ante o exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 12 de maio de 2010

Giovanni Christian Nunes Campos

