



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13227.720150/2008-96
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-004.417 – 2ª Turma
Sessão de 25 de agosto de 2016
Matéria ITR - DECADÊNCIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NÉLIO NILTON NIERO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Ano-calendário: 2003

ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. DECADÊNCIA. SITUAÇÕES FÁTICAS DISTINTAS. NÃO PREENCHIMENTOS DOS PRESSUPOSTOS DO RECURSO ESPECIAL

A divergência jurisprudencial somente se caracteriza quando, em face de situações fáticas similares, sobre as quais incidiu a mesma norma, são adotadas soluções diversas, tendo em vista interpretação divergente dada à norma.

Recurso Especial do Procurador Não Conhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em Exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de notificação de lançamento (fls. 35/38) relativo ao Imposto Territorial Rural – ITR do imóvel denominado Seringal Bela Vista, com área de 51.671,4 ha (NIRF 3.880.322-4), localizado no município de Ji-Paraná/RO, relativo ao exercício 2003, por meio do qual se exige crédito tributário no valor de R\$ 2.944.079,19, incluídos multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora.

Na análise de documentos apresentados pela Recorrente e dos dados da correspondente DITR/2003, a autoridade fiscal resolveu lavrar a presente Notificação de Lançamento, com a glosa integral das áreas declaradas de preservação permanente e de utilização limitada, respectivamente, de 17.337,1 ha e 1.698,0 ha, além de rejeitar o VTN declarado, de R\$ 108.357,00 ou R\$ 5,00/ha, arbitrando o valor de R\$ 5.961.660,43 ou R\$ 275,09/ha, com base no Sistema de Preços de Terras – SIPT, instituído pela Receita Federal, com conseqüentes aumentos da área tributável/aproveitável, VTN tributável e alíquota aplicada no lançamento, disto resultando o imposto suplementar de R\$ 1.192.272,79, conforme demonstrado às fls. 37. A descrição dos fatos e os enquadramentos legais das infrações, da multa de ofício e dos juros de mora constam às fls. 36/38.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília/DF julgado-a procedente, exonerando o contribuinte, totalmente, do crédito tributário.

O resultado do julgamento foi, então, submetido ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme o artigo 34 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Portaria MF nº 03/2008 e por força do previsto no artigo 70 do Decreto nº 7.574/2011 (Recurso de Ofício), ressaltando-se que, enquanto não decidido o recurso de ofício, a decisão não se tornaria definitiva.

No Acórdão de Recurso de Ofício, o Colegiado, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso.

Portanto, em sessão plenária de 13/08/2014, negou-se provimento ao recurso de ofício, prolatando-se o Acórdão nº 2101-002.528, assim ementado:

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

Exercício: 2003

*ITR. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. NA AUSÊNCIA
DE PAGAMENTO ANTECIPADO, APLICA-SE O PRAZO
DECADENCIAL PREVISTO NO ART. 173, I, DO CTN.
ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA
DE ACORDO COM A SISTEMÁTICA PREVISTA PELO
ARTIGO 543-C DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.
REPRODUÇÃO NOS JULGAMENTOS DO CARF,
CONFORME ART. 62-A, DO ANEXO II, DO SEU REGIMENTO
INTERNO.*

Consoante entendimento consignado no Recurso Especial n.º 973.733/SC, 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.

Nos casos em que a lei prevê o pagamento antecipado e esse ocorre, a contagem do prazo decadencial desloca-se para a regra do art. 150, §4º, do CTN.

Hipótese em que houve pagamento antecipado.

Recurso de ofício negado.”

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional em 29/08/2014 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 01/09/2014, o Recurso Especial. Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido, no sentido de aplicar o entendimento firmado no paradigma apresentado.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº da 1ª Câmara, de 06/03/2015.

Em seu Recurso Especial, a Recorrente traz as seguintes alegações:

- que no caso concreto, não se discute a aplicação do art. 150, §4º do CTN, mas a forma pela qual foi aplicada a norma, que assim dispõe:

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

(...)

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

- que, da leitura da regra acima transcrita, percebe-se que o prazo decadencial é contado do fato gerador, operando-se a homologação tácita pela ausência de pronunciamento da Fazenda Pública, e que, segundo a inteligência da norma em tela, qualquer manifestação da fiscalização, como o início da ação fiscal pela ciência do MPF ou do Termo de Intimação Fiscal, ao sujeito passivo, é suficiente para se evitar a homologação tácita e, portanto, nessa ordem de idéias, a decadência somente alcança os fatos geradores anteriores ao quinquênio contado a partir da data em que o contribuinte é cientificado do Termo de Intimação Fiscal.

- que no presente caso, o sujeito passivo tomou ciência do Termo de Intimação Fiscal em 01/10/2007, conforme consta às fls. 01/03, não sendo alcançado pela decadência, o ITR apurado em 2003.

- que o acórdão recorrido merece ser reformado no sentido de aplicar o entendimento firmado no paradigma, que empreendeu melhor interpretação à regra consubstanciada no art. 150, §4º do CTN, na contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Cientificado do Acórdão nº 2101-002.528, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN, em 12/05/2015, o contribuinte apresentou, tempestivamente, em 22/05/2015, contrarrazões, onde alega:

- que, ao contrário do entendimento trazido com o Recurso Especial, o pronunciamento a que se refere o parágrafo 4º do art. 150 do CTN (ponto nodal de toda a questão trazida à baila) não é tão simples quanto parece á primeira vista, pois há de ser capaz de consubstanciar a assunção, por parte da autoridade administrativa, da autoria dos atos praticados pelo sujeito passivo na apuração e pagamento do tributo sujeito ao lançamento por homologação, porque tal atividade (apuração) é de sua competência privativa, nos precisos termos do art. 142 do CTN.

- que decorre daí, que o direito de efetuar a homologação expressa (pronunciar-se, manifestar-se), ou proceder ao lançamento de ofício de eventuais diferenças não apuradas nem declaradas (pronunciar-se sobre a atividade do contribuinte), extingue-se ao final de cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação tributária (CTN, art. 150, par. 4º) e, após o decurso desse prazo, opera-se a decadência do direito da Fazenda Pública.

- que Eurico Marcos Diniz de Santi assim se manifesta sobre o tema

“Nesse caso (do par. 4º do art. 150), concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício” (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170).”

- que, “homologar expressamente”, segundo o texto, significa se pronunciar, se manifestar a respeito da atividade exercida pelo sujeito passivo, a teor mesmo do disposto no par. 4º do predito artigo de lei; o que não poderia ser diferente, pois esse parágrafo refere-se à expiração de um prazo de 5 (cinco) anos, sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado sobre o pagamento antecipado e a atividade de apuração levada a efeito pelo sujeito passivo, afinal, é de que se trata o referido dispositivo legal, caso em que se considera homologado e extinto o crédito tributário.

- que o caput do artigo 150 é regra aplicável na hipótese de constatação, mediante fiscalização, do adimplemento do “dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”; enquanto seu parágrafo 4º é regra aplicável à inércia da

autoridade fazendária, levando-se em conta a existência de recolhimento do tributo (certo ou errado), que poderia ter sido homologado expressamente (certo), mediante a lavratura de atos administrativos próprios (pronunciamentos) ou apurado eventual diferença devida (errado), e que, no entanto, torna-se definitivo em decorrência da homologação tácita do que foi pago/recolhido e da decadência do direito de lançar (lavar auto de infração sobre) a eventual diferença que poderia ter sido verificada (fiscalizada e autuada).

- que o ilustre tributarista Aliomar Baleeiro, em sua obra *Direito Tributário Brasileiro* (Forense, ed. 4, RJ, 1972, pág. 463) concorda com o contribuinte, quando expõe:

“O §4º desse art. 150 diz: ‘Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado...’ Logo, a homologação, ou revisão definitiva pelo pronunciamento da autoridade, deverá ser ato completo e acabado nos 5 anos contados do fato gerador. Não basta ao fisco iniciá-lo...”

- que o Termo de Início de Fiscalização é ato administrativo preparatório à ação fiscal e se presta somente a intimar o sujeito passivo para exhibir, dentro de certo prazo, os elementos (livros e documentos) que servirão de base à análise, pela fiscalização, dos atos praticados pelo sujeito passivo na apuração dos tributos que a partir dali estarão sob ação fiscal e da sua lavratura não decorre, invariável e necessariamente, que haverá lançamento de ofício, pois nem sempre a fiscalização constata irregularidades.

- que o referido Termo difere, formalmente, e em muito, do lançamento de ofício, que se consubstancia em Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, previstos no Decreto nº 70.235/72, sendo celebrado de acordo com o disposto no art. 142 do CTN, no qual descrevem-se as irregularidades e demonstram-se o crédito tributário ao final apurados.

- que, assim com tem início a ação fiscalizadora, assim também tem fim, e o Termo de Encerramento de Ação Fiscal é o instrumento próprio, lavrado ao final, onde a autoridade fiscal declara encerrar a fiscalização com ou sem crédito tributário e indica o valor deste, caso seja apurado, após identificar o sujeito passivo, o tributo e os anos fiscalizados; e, somente assim, com o lançamento de ofício (se for o caso) e com a lavratura do Termo de Encerramento de fiscalização (em qualquer caso) haverá o pronunciamento, a manifestação fiscal de que trata o par. 4º do art. 150 do CTN, capaz de homologar expressamente a atividade de apuração do sujeito passivo, cujos atos administrativos e somente eles obstarão a homologação tácita.

- que no caso dos autos, desde a impugnação do lançamento, restou claramente demonstrado que o fisco perdeu o prazo para se pronunciar a respeito do cumprimento das obrigações pelo contribuinte, referentes ao ITR/2013, cuja decadência foi declarada no julgamento em primeiro grau e corroborada em segundo.

- que este é o entendimento de há muito consagrado pelos órgãos julgadores, sejam administrativos ou judiciais, desde a criação do instituto com o CTN de 1966; e passados quarenta e nove anos, em que inúmeros julgados foram proferidos seguindo o mesmo entendimento, torna-se inadmissível que uma incursão isolada nos meandros do instituto da homologação do lançamento em torno de uma significação gramatical ou lingüística equivocada tivesse o condão de alterar toda a produção doutrinária e jurisprudencial até então existente.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

Da análise dos autos, se vê que em julgamento de segunda instância a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF deu provimento ao Recurso Voluntário, declarando a decadência do lançamento em sua totalidade. Portanto, em sessão plenária de 13/08/2014, negou-se provimento ao recurso de ofício, prolatando-se o Acórdão nº 2101-002.528, assim ementado:

Transcrevo a seguir, os fundamentos adotados no julgado:

Em relação à decadência, vinha me manifestando no sentido de que, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, sempre seria aplicável o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º, do CTN, independentemente da existência ou não de princípio de pagamento, pois, à regra geral do artigo 173, I, o Código estabeleceu justamente a exceção contida no artigo 149, V. Homologase, na verdade, a atividade do contribuinte.

Todavia, cumpre registrar que o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n.º 973.733/SC, apreciado sob a sistemática do artigo 543C do Código de Processo Civil, representativo da controvérsia acerca do prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário, assim se manifestou:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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) contase 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, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, 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) cuidase 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*

A matéria suscitada pela Recorrente é o momento de interrupção do prazo decadencial - se na ciência do Auto de Infração ou na ciência do Termo de Início da Ação Fiscal/MPF - no caso de lançamento de ofício.

Preliminarmente, esclareça-se que a divergência jurisprudencial somente se caracteriza quando, em face de situações fáticas similares, sobre as quais incidiu a mesma norma, são adotadas soluções diversas, tendo em vista interpretação divergente dada à norma.

No caso do acórdão recorrido, trata-se de exigência de Contribuições Sociais Previdenciárias, e o relator entende que se trata de lançamento por homologação, tanto assim

que cita o julgado do STJ, com este entendimento. Com efeito, o lançamento por homologação, diferentemente do lançamento de ofício, constitui a única modalidade que comporta pagamento antecipado, que pode ser efetuado ou não, daí a homologação ou não, por parte do Fisco.

Contudo entendo ser necessário algumas considerações sobre o acórdão recorrido e os paradigmas apontados para que possamos identificar a divergência descrita pelo recorrente

Nesse ponto, entendo que as situações fáticas descritas no acórdão recorrido e no paradigma são diversas.

Enquanto no recorrido trata-se de ITR, no qual entendeu o julgador de primeira instância tratar-se de lançamento por homologação, aplicando a regra vertida no art. 150, §4º do CTN face a identificação de recolhimento antecipado; no acórdão paradigma trata-se de lançamento de tributação diversa - contribuições previdenciárias, que, pela natureza do lançamento importa a necessária aplicação do art. 173, I do CTN.

Mas, não é apenas a diversidade entre as legislação que justificaria o não conhecimento, já que estamos falando de normas gerais, o que nos permitira a comparação entre julgados de diversas legislações. Senão vejamos a ementa:

Acórdão Paradigma nº 2301-01.568

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1998 a 31/08/2005

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS, DISCUSSÃO DO DIES A QUO DESNECESSÁRIA NO CASO CONCRETO.

*De acordo com a Súmula Vinculante IV 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O dies a quo do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente, independentemente de ter ocorrido ou não o pagamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. **No caso dos autos, temos omissões e dolo no não pagamento das contribuições previdenciárias retidas dos empregados, o que fixa a regra decadencial no art. 173, inciso I do CTN. (...).***

Conforme descrito acima, o lançamento no paradigma tem por base a presunção de dolo, posto configuração, em tese, de crime de apropriação indébita. Dessa forma, mesmo que se quisesse discutir a data do início do prazo decadencial, não estaríamos aplicando a decadência nos moldes do art. 150, §4º do CTN, mas no art. 173, I do CTN.

CONCLUSÃO

Face o exposto, voto por NÃO CONHECER DO RECURSO DA FAZENDA.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira