



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13609.720902/2014-72
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.615 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2023
Recorrente FRANQUEZA ADMINISTRAÇÃO, AVIAÇÃO E PECUARIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2009

DA DECADÊNCIA - ITR - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA

Uma vez comprovado o pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, ainda que após a data do vencimento, dentro do exercício correspondente ao fato gerador, antes de iniciado o procedimento de ofício, o prazo decadencial inicia sua contagem com a ocorrência do fato gerador, operando-se a extinção do crédito tributário lançado após o decurso de prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento.

O pagamento antecipado, mesmo que em atraso, deve ser efetuado dentro do exercício da ocorrência do fato gerador.

MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. REDUÇÃO

O CARF não é competente para apreciar a inconstitucionalidade de lei tributária, motivo pelo qual não pode afastar a aplicação de multa legalmente prevista.

A multa de ofício, prevista na legislação de regência é de aplicação obrigatória nos casos de exigência de imposto decorrente de lançamento de ofício, não podendo a autoridade administrativa furtar-se à sua aplicação.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas por Conselhos de Contribuintes, pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão aquela objeto da decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto (suplente convocado), Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão nº 03-075.827 - 1ª Turma da DRJ/BSB, fls. 151 a 169.

Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto (suplente convocado), Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Trata de autuação referente a Imposto Territorial Rural e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

Da Autuação

Pela Notificação de Lançamento nº 06113/00012/2014, de fls. 02/07, do exercício de 2009, emitida em 02/06/2014, o contribuinte em referência foi intimado a recolher o crédito tributário de RS 154.545,16, resultante do lançamento suplementar do ITR/2009, da multa proporcional (75,0%) e dos juros de mora, tendo como objeto o imóvel rural denominado "Fazenda da Peroba", (NIRF 0.641.106-1), com área total declarada de 478,0 há, localizado no município de Prudente de Moraes-MG.

A ação fiscal proveniente dos trabalhos de revisão da DITR/2009 incidentes em malha valor iniciou-se com o Termo de Intimação Fiscal nº 06113/00032/2014 (fls. 09/11), entregue em 14/04/2014 (fls. 12), para o contribuinte apresentar os seguintes documentos de prova:

- fichas de vacinação expedidas por órgão competente, acompanhadas das notas fiscais de aquisição de vacinas; demonstrativo de movimentação de gado/rebanho (DMG/DMR emitidos pelos Estados); notas fiscais de produtor referente a compra/venda de gado. para comprovação do rebanho existente no período de 01/01/2008 a 31/12/2008;

- Laudo de Avaliação do Valor da Terra Nua do imóvel emitido por engenheiro agrônomo ou florestal, conforme estabelecido na NBR 14.653 da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT com grau de fundamentação e precisão II. com Anotação de Responsabilidade Técnica - ART registrada no Conselho Regional de Engenharia. Arquitetura e Agronomia - Crea. contendo todos os elementos de pesquisa identificados e planilhas de cálculo e preferivelmente pelo método comparativo direto de dados de mercado. Alternativamente, o contribuinte poderá se valer de avaliação efetuada pelas

Fazendas Públicas Estaduais (exatorias) ou Municipais, assim como aquelas efetuadas pela Emater, apresentando os métodos de avaliação e as fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel. Tais documentos devem comprovar o VTN na data de 1º de janeiro de 2009, a preço de mercado. A falta de comprovação do VTN declarado ensejará o arbitramento do valor da terra nua, com base nas informações do Sistema de Preços de Terra - SIPT da RFB, nos termos do artigo 14 da Lei nº 9.393/96, pelo VTN/ha do município de localização do imóvel para 1º de janeiro de 2009 no valor de:

- Cultura/Lavoura R\$ 15.000,00
- Campos R\$ 10.000,00
- Pastagem/Pecuária R\$ 12.000,00
- Matas R\$ 5.000,00

Procedendo a análise e verificação dos dados constantes na DITR/2009, a fiscalização resolveu glosar integralmente as áreas declaradas de produtos vegetais (25,0 ha), de reflorestamento (4,0 ha), de pastagens (387,0 ha) e de atividade granjeira ou aquícola (3,5 ha); glosar os valores das benfeitorias e das culturas, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas, de R\$ 223.000,00 e de R\$ 255.000,00, respectivamente; além de alterar o Valor da Terra Nua (VTN) declarado de R\$ 172.000,00 (R\$ 359,83/ha), arbitrando o valor de R\$ 2.390.000,00 (R\$ 5.000,00/ha), com base no menor valor, por aptidão agrícola (terras de matas), constante do Sistema de Preços de Terras (SIPT), instituído pela Receita Federal, informado pela Secretaria Estadual de Agricultura de Minas Gerais, com consequente aumento do VTN tributável e da alíquota aplicada, esta devido à redução do Grau de Utilização (GU) de 97,4% para 0,0%, resultando em um imposto suplementar de R\$ 70.954,12, conforme demonstrado às fls. 06.

A descrição dos fatos e os enquadramentos legais das infrações, da multa de ofício e dos juros de mora constam às fls. 03/05 e 07.

Da Impugnação

Cientificado do lançamento, em 06/06/2014 - sexta-feira (AR fls. 146), o contribuinte ingressou, por meio de seus procuradores (fls. 30), em 08/07/2014 (fls. 16), com a impugnação de fls. 16/25, instruída com os documentos de fls. 26/69 e 72/144, alegando e solicitando o seguinte, em síntese:

- propugna pela tempestividade;
- faz uma abordagem da ação fiscal, descrevendo as áreas glosadas e relatando que o Fisco arbitrou o Valor Total do imóvel em R\$ 2.390.000,00, quando na DITR/2009 havia sido declarado R\$ 650.000,00;
- entende tratar-se de um caso de decadência, visto que teria efetuado o pagamento antecipado, que não teria havido a imputação de existência de dolo, fraude ou simulação, além de que o prazo decadencial teria iniciado em 01/01/2009 e terminado em 01/01/2014;
- ressalta que a Notificação de Lançamento foi recebida somente em 06/06/2014, quando o crédito tributário já se encontrava fulminado pela decadência há mais de 05 anos;
- faz citação de julgados de Tribunais e do CARF, para referendar suas alegações quanto à decadência do crédito tributário;

- entende que a multa de ofício aplicada de 75% tem caráter confiscatório, quando deveria ter sido aplicado o percentual de 20%;
- por fim, requer
 - cancelamento imediato da Notificação de Lançamento nº 06113/00012/2014 devido à ocorrência de decadência do crédito tributário;
 - cancelamento da multa de ofício de 75% ou sua redução para 20%;
 - realização de diligência.

É o relatório.

Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que não assiste razão à contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2009

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.

DA REVISÃO DE OFÍCIO. DO ERRO DE FATO.

A revisão de ofício de dados informados pelo contribuinte na sua DITR somente cabe ser acatada quando comprovada nos autos, com documentos hábeis, a hipótese de erro de fato, observada a legislação aplicada a cada matéria, e desde que não acarrete o agravamento da exigência.

DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E COBERTA POR FLORESTAS NATIVAS.

Essas áreas ambientais, para fins de exclusão do ITR, devem ser reconhecidas como de interesse ambiental pelo IBAMA, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do respectivo ADA.

DAS ÁREAS OCUPADAS COM BENFEITORIAS.

A aceitação para fins de cálculo do ITR de área ocupada com benfeitorias, úteis e necessárias destinadas à atividade rural, somente é possível quando apresentada prova documental hábil.

DA ÁREA DE PRODUTOS VEGETAIS.

As áreas destinadas à atividade rural utilizadas na produção vegetal cabem ser devidamente comprovadas com documentos hábeis, referentes ao ano-base do exercício relativo ao lançamento.

DA ÁREA DE PASTAGENS.

Não comprovada, por meio de documentos hábeis, a existência de rebanho no imóvel objeto da lide, deverá ser mantida a glosa da área de pastagem declarada para o exercício de 2009, observada a legislação de regência.

DA ÁREA COM REFLORESTAMENTO.

Deverá ser mantida a glosa, efetuada pela autoridade fiscal, da área com reflorestamento, por falta de documentação hábil para comprová-la.

DAS ÁREAS DE ATIVIDADE GRANJEIRA E AQUÍCOLA.

Para serem restabelecidas, as áreas declaradas com atividade granjeira e aquícola devem estar devidamente comprovadas com documentos hábeis.

DO VALOR DA TERRA NUA (VTN). SUBAVALIAÇÃO.

Para fins de revisão do VTN arbitrado pela fiscalização, com base no VTN/ha apontado no SIPT, exige-se que o Laudo de Avaliação, emitido por profissional habilitado, com ART devidamente anotada no CREA, atenda a integralidade dos requisitos das Normas da ABNT, demonstrando, de maneira inequívoca, o valor fundiário do imóvel, a preço de mercado, e a existência de características particulares desfavoráveis em relação aos imóveis circunvizinhos.

DA MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição da República é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la nos moldes da legislação que a instituiu. Apurado imposto suplementar em procedimento de fiscalização, no caso de informação incorreta na declaração do ITR, cabe exigí-lo juntamente com a multa e os juros aplicados aos demais tributos. Não há como dispensar o contribuinte do pagamento da multa exigida pela Autoridade Fiscal, pois somente a Lei pode permitir a autoridade administrativa conceder remissão total ou parcial do crédito tributário ou anistia de penalidades.

DA PROVA PERICIAL.

A perícia técnica destina-se a subsidiar a formação da convicção do julgador, limitando-se ao aprofundamento de questões sobre provas e elementos incluídos nos autos, não podendo ser utilizada para suprir o descumprimento de uma obrigação prevista na legislação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A interessada interpôs recurso voluntário às fls. 181 a 188, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator.

O presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações.

Observo, de logo que o objeto da lide, diz respeito ao fato de que a fiscalização, de posse dos dados declarados pela contribuinte, intimou-a a comprovar, juntamente com o valor da terra nua (VTN), as áreas de exclusão de tributação declaradas. Uma vez que não foram comprovadas as áreas declaradas, a fiscalização fez a autuação com base na glosa das áreas de produtos vegetais, das áreas com reflorestamento, das áreas de pastagens e das áreas ocupadas com atividades granjeiras ou aquícolas, além de desconsiderar o VTN declarado, utilizando o sistema SIPT de avaliação de terras.

Em sua impugnação, sem apresentar outros elementos comprobatórios, a contribuinte apresenta laudo de avaliação, alterando significativamente algumas áreas de exclusão de tributação declaradas.

Por sua vez, a decisão recorrida, negou provimento à impugnação da recorrente pela falta de apresentação de outros elementos de comprovação, além do fato de que o laudo apresentado, não atendeu aos requisitos legais, seja pelo fato do mesmo ter sido confeccionado por um técnico agrícola e não por um engenheiro agrônomo ou florestal, seja pelo fato de que o mesmo não apresentou o grau de precisão de fundamentação de no mínimo II, conforme a exigência legal.

Em seu recurso voluntário a contribuinte contestou apenas o não acatamento pela decisão recorrida da decadência do crédito tributário e também o efeito confiscatório da multa de ofício aplicada de 75%, solicitando em último caso, que a mesma fosse reduzida ao patamar de 20%, apresentando inclusive decisões judiciais que corroborariam com o seu entendimento.

No tocante à decadência, compulsando os autos, percebe-se que há a comprovação de que o contribuinte efetuou o pagamento com atraso do imposto devido, acrescido da multa e juros de mora, antes do procedimento de fiscalização, porém em período posterior ao ano sob fiscalização.

A decisão recorrida, considerando que o pagamento do imposto se deu fora do exercício em fiscalização, entendeu que a contagem do prazo para fins de decadência, deveria ser feita através da aplicação do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional e não através do artigo 150, § 4º, do mesmo código, como quer a contribuinte.

Para que haja o entendimento a contento sobre o direito da recorrente, faz-se mister a apresentação a seguir de tópicos relacionados à legislação que disciplina a questão, além do entendimento jurisprudencial e deste Conselho sedimentados.

Nos termos do art. 10 da Lei nº 9.393/96, a apuração do ITR devido se dará por meio de lançamento por homologação:

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.

Nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, para o bom emprego do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o *dies a quo* do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, § 4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

Em 12 de agosto de 2009, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733-SC (2007/0176994-0), com acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

“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 inocorre, 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) 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 imponíveis 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.”

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lastro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 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.

No presente caso, a Notificação de lançamento aponta que o presente processo envolveu a apuração de imposto suplementar. O demonstrativo de apuração do ITR corrobora tal fato ao indicar que a RECORRENTE declarou e pagou valor de ITR relativo ao exercício em questão.

Contudo, apesar de indicar a existência de imposto a pagar, a contribuinte fez o pagamento fora do prazo, antes do procedimento de fiscalização em análise, porém, o fez em data extemporânea ao exercício em questão.

Vale lembrar que o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a autoridade administrativa ao tomar conhecimento da atividade de apuração e pagamento do tributo pelo contribuinte a homologa.

Deste modo, apesar do pagamento efetuado pela contribuinte, por ter sido extemporâneo ao exercício em fiscalização, entendo que deve ser desconsiderado para fins de contagem do prazo inicial de decadência com base § 4º do artigo 150 do CTN, pois, apesar de ter sido feito antes do procedimento de fiscalização, não pode se enquadrar como pagamento antecipado e de que esteja apto a atrair a contagem do prazo decadencial com fulcro no referido dispositivo legal, como bem pontuou a decisão recorrida, cujos fundamentos utilizados, acompanho, conforme os trechos da referida decisão, a seguir transcritos:

Da Decadência

O contribuinte alegou, como prejudicial, que o crédito tributário, referente ao exercício de 2009, foi constituído após o prazo decadencial legalmente previsto, com fundamento no art. 150, § 4º. do Código Tributário Nacional (CTN).

Pois bem, no que se refere aos exercícios de 1997 e seguintes, tem-se que os mesmos se caracterizam pelo fato de que a apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) é feita pelo próprio contribuinte, conforme disposto no *capai* do art. 10 da

Lei nº 9.393/1996, restando claro que ao ITR atribuiu-se, a partir do exercício de 1997, a natureza de tributo lançado por homologação, hipótese em que cabe ao sujeito passivo apurar o imposto e proceder ao seu pagamento, sem prévio exame da Autoridade Fiscal, nos termos do artigo 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que aprovou o Código Tributário Nacional (CTN), ressaltando-se que, neste caso, o prazo decadencial inicia-se a partir da ocorrência do fato gerador, conforme o § 4º do referido artigo:

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, tornando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutoria da ulterior homologação do lançamento,

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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, (grifo nosso)

Por sua vez, no que tange ao fato gerador do ITR, o mesmo se encontra previsto no *caput* do art. 1º da já referida Lei nº 9.393/96, que assim dispõe:

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. (grifo nosso)

Portanto, a princípio, o termo inicial da contagem do prazo da decadência, em se tratando de ITR do exercício de 2009, seria 1º de janeiro de 2009.

Entretanto, importante questão a ser examinada é se o pagamento, mesmo que parcial, do imposto apurado pelo contribuinte na DITR/2009, foi realmente realizado dentro do próprio exercício, e da anuência da Autoridade Fiscal sobre os procedimentos envolvidos na sua apuração, pois, à luz dos artigos antes citados, é de se concluir que somente sujeitam-se às normas aplicáveis ao lançamento por homologação os créditos tributários já satisfeitos por meio do pagamento, ainda que parcialmente efetuado.

Isto porque, a constatação da inexistência do cumprimento da obrigação principal ou, ainda, de pagamento em atraso realizado após o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no que diz respeito ao ITR, desloca a contagem do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado - regra geral em se tratando de decadência -, conforme disposto no art. 173.I, do CTN, abaixo transcrito:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (grifo nosso)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

No que diz respeito, especificamente, à questão do pagamento, faz-se oportuno transcrever excerto da Solução de Consulta Interna nº 16, de 05/06/2003, editada pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), que tem a atribuição regimental de interpretar a legislação tributária no âmbito da RFB:

9. À vista dessas considerações, a contagem do prazo decadencial referente ao lançamento do TTR deve observar que seu fato gerador é considerado corno tendo ocorrido em 1º de janeiro de cada ano, conforme dispõe o art. 1 - da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, quando, então, tem início a contagem daquele prazo, na hipótese de ter havido pagamento de imposto apurado na declaração correspondente (art. 150, § 4º, do CTN).

10. Todavia, a constatação da inexistência do cumprimento da obrigação principal referente ao mesmo imposto desloca a contagem do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I, do CTN). (grifo nosso)

No presente caso, o pagamento efetuado pelo contribuinte, relativo ao ITR apurado do exercício de 2009 de RS 155,07 (principal), às fls. 06, acrescido da multa e dos juros, totalizando RS 196,17, ocorreu em 29/06/2010, como se depreende da "tela" de fl. 150, 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, inciso I, do CTN.

Considerando que a própria DITR/2009, cujo prazo para apresentação era 30/09/2009, somente foi encaminhada à RFB em 29/04/2010, bem como o respectivo pagamento do imposto apurado, em parcela única, também ocorrera com atraso, em 29/06/2010, ambos os procedimentos foram realizados após o exercício de 2009 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 Fiscal expressamente homologar o pagamento feito ou constituir crédito tributário suplementar até 31 de dezembro de 2014.

Em sendo caso de lançamento, é sabido que o mesmo apenas se toma perfeito e acabado com a ciência, ao sujeito passivo, do seu instrumento materializador, qual seja, a Notificação de Lançamento, como no caso, ou o Auto de Infração.

Tendo em vista que o lançamento só foi concretizado, com a ciência do autuado, em 06 de junho de 2014, às fls. 146, ou seja, antes do término do prazo referido anteriormente (31/12/2014), é de se concluir que tal procedimento administrativo foi tempestivo, não havendo dúvidas de que o direito de efetuar o lançamento ainda não havia decaído, não obstante alegação do impugnante em contrário.

Dessa forma, rejeito a prejudicial de decadência suscitada pelo impugnante.

O sujeito passivo argumenta sobre a inconstitucionalidade da multa lançada de ofício.

No tocante à multa aplicada, cumpre esclarecer que a recorrente discute basicamente sobre a constitucionalidade, injustiças e ilegalidade. Tratam-se de alegações de cunho constitucional, que não podem ser conhecidas em função do disposto na súmula CARF nº 2, que menciona que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, no que diz respeito à insatisfação relacionada à aplicação da multa de ofício, vê-se que a recorrente argumenta que tem efeito confiscatória e solicita, alternativamente, que deve ser reduzida ao patamar de 20%. No entanto, a multa aplicada diz respeito à previsão legal e não pode ser afastada pela autuação e nem pelos órgãos julgadores administrativos, pois ambos são vinculados à lei e não cabe neste âmbito de decisão, a discussão sobre a legalidade ou não da lei tributária.

O art. 139 do Código Tributário Nacional estabelece que o “crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

O § 1º do art. 113 do mesmo diploma legal, por sua vez, prevê que a “obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”

O mesmo Código Tributário Nacional, em seu art. 61, dispõe que o “crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária”.

Além disso, o art. 142 prevê que o crédito tributário é constituído por meio do lançamento, “assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Tudo isso leva a crer que as multas e juros integram o crédito tributário constituído via lançamento, motivo pelo qual, os mesmos devem ser exigidos no caso de pagamento extemporâneo.

Tem-se também, o § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que os “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso”.

Nesse caso, os débitos decorrem de tributos não pagos nos vencimentos. Se o tributo foi constituído via lançamento por homologação e declarado pelo sujeito passivo, resta cristalino que os juros de mora incidirão apenas sobre o valor principal do crédito tributário (tributo). Contudo, se o tributo foi constituído via lançamento de ofício, a multa de ofício passa a integrar o valor do crédito tributário, e o não pagamento deste implica um débito com a União, sobre o qual deve incidir os juros de mora.

Há decisões administrativas nesse sentido, conforme a ementa transcrita abaixo relativa ao acórdão nº CSRF/04-00.651 proferido pela 4ª Turma da Câmara de Recursos Fiscais em 02/05/2008:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFICIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

- A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Há também decisões judiciais que vão ao encontro desse entendimento, a exemplo da decisão prolatada pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, em 01/9/2009, no julgamento do Resp Nº 1.129/PR, in verbis:

Ementa: TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido.” (STJ/ 2ª Turma; REsp nº 1.129.990/PR; Relator Ministro Castro Meira; DJe de 14/9/09).

Ainda, sobre os juros de mora, existe a súmula CARF nº 4, que reza:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Portanto, não devem ser acolhidas as alegações da recorrente no sentido de que seja excluída ou reduzida a multa de ofício aplicada pela fiscalização.

No que diz respeito às decisões administrativas invocadas pela contribuinte, há que ser esclarecido que as decisões administrativas, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem que uma lei lhes atribua eficácia normativa, não se constituem como normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão analisada e vinculam as apenas as partes envolvidas naqueles litígios. Assim determina o inciso II do art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Em relação a decisões judiciais, apenas as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, na sistemática dos recursos repetitivos e repercussão geral, respectivamente, são de observância obrigatória pelo CARF. Vejamos o que dispõe o Regimento Interno do CARF (art. 62, §2º):

(...)

§ 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).

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo o que consta nos autos, conheço do presente recurso, para NEGAR-LHE provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita