



**Processo nº** 13884.722858/2015-67  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-009.690 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de agosto de 2021  
**Recorrente** ABRAS DA UNA AGROINDUSTRIA, AGRICULTURA E COMERCIO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2010

ITR. HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

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. Sendo, o lançamento, por homologação, e ocorrendo a antecipação do pagamento do tributo, a regra decadencial é a estabelecida no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer a decadência, vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rodrigo Lopes Araújo e Miriam Denise Xavier (Presidente), que afastavam a prejudicial de decadência.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Rodrigo Lopes Araújo, Andréa Viana Arrais Egypto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier.

## Relatório

ABRAS DA UNA AGROINDUSTRIA, AGRICULTURA E COMERCIO LTDA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 1<sup>a</sup> Turma da DRJ em Brasília/DF, Acórdão nº 03-077.550/2017, às e-fls. 369/386, que julgou procedente o lançamento fiscal, referente ao Imposto sobre a Propriedade Rural - ITR, em relação ao exercício 2010, conforme Notificação de Lançamento, às fls. 03/10, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Notificação de Lançamento nos moldes da legislação de regência, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se crédito tributário no valor consignado na folha de rosto da autuação, decorrente dos seguintes fatos geradores:

Área de Reserva Legal não comprovada

Descrição dos Fatos:

Após regularmente intimado, o sujeito passivo não comprovou a isenção da área declarada a título de reserva legal no imóvel rural. O Documento de Informação e Apuração do ITR [DIAT] foi alterado e os seus valores encontram-se no Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido, em folha anexa. De acordo com o artigo 111 da Lei nº 5172/66 [CTN], interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário e outorga de isenção.

(...)

Área de Interesse Ecológico não comprovada

Descrição dos Fatos:

Após regularmente intimado, o sujeito passivo não comprovou a isenção da área declarada a título de interesse ecológico no imóvel rural. O Documento de Informação e Apuração do ITR [DIAT] foi alterado e os seus valores encontram-se no Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido, em folha anexa. De acordo com o artigo 111 da Lei nº 5172/66 [CTN], interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário e outorga de isenção.

(...)

Valor da Terra Nua declarado não comprovado

Descrição dos Fatos:

Após regularmente intimado, o sujeito passivo não comprovou por meio de Laudo de Avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653-3 da ABNT, o valor da terra nua declarado.

No Documento de Informação e Apuração do ITR [DIAT], o campo valor da terra nua por ha [VTN/ha] foi arbitrado considerando o valor obtido no Sistema de Preços de Terra [SIPT], e o valor total da terra nua foi calculado multiplicando-se esse VTN/ha arbitrado pela área total do imóvel.

O Sistema de Preços de Terra [SIPT] da RFB, instituído através da Portaria SRF nº 447, de 28/03/02, é alimentado com os valores recebidos das Secretarias Estaduais ou Municipais de Agricultura ou entidades correlatas, sendo que esses valores são informados para cada município/UF, de localização do imóvel rural, e exercício [AC da DITR]; assim foram obtidos os dados para os respectivos campos: município, UF e exercício.

Os valores do DIAT encontram-se no Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido, em folha anexa.

**COMPLEMENTO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS:**

A Declaração de ITR do sujeito passivo incidiu em Malha Fiscal, nos parâmetros, Áreas Ambientais e Cálculo do Valor da Terra Nua.

Em relação à Área Utilizada na atividade rural o sujeito passivo informou na Declaração de Informação e Apuração do ITR DIAT -2010, no quadro Distribuição da Área do Imóvel Rural, 1.873,0 ha como Área de Reserva Legal e, 593,0 ha como Área de Interesse Ecológico, visando a exclusão desta área da incidência do ITR.

Regularmente intimado e transcorrido o prazo fixado, o sujeito passivo atendeu parcialmente às exigências contidas no Termo de Intimação Fiscal nº 08120/00002/2015.

Com relação às Áreas Ambientais, o sujeito passivo apresentou a averbação da Área de Reserva Legal no Registro de Imóveis de São Sebastião, o que foi acatado por este órgão, porém não apresentou o Ato Declaratório Ambiental ADA protocolado dentro do prazo legal junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis Ibama, nos termos do art. 10, §3º, inciso I do Decreto nº 4.382/2002.

O sujeito passivo não apresentou ato específico do órgão competente federal ou estadual, caso o imóvel ou parte dele tenha sido declarado como área de interesse ecológico, que ampliem as restrições de uso para as áreas de Preservação Permanente e Reserva Legal.

Também não apresentou ato específico do órgão competente federal ou estadual que tenha declarado área do imóvel como área de interesse ecológico, comprovadamente imprestável para a atividade rural.

Na declaração apresentada há uma incompatibilidade em relação à caracterização dos diferentes tipos de áreas ambientais, pois o sujeito passivo apresenta documentação onde é informado que grande parte da área total do imóvel está dentro do Parque Estadual da Serra do Mar, o que impediria inclusive o manejo sustentado como acontece com as áreas caracterizadas como de Reserva Legal a qual no caso em pauta corresponderia a 74% da área total.

Cabe ressaltar que em relação a imóveis rurais situados dentro do perímetro de Parques Estaduais torna-se necessário examinar preliminarmente a legislação vigente sobre o tema.

O Código Florestal [Lei nº 12.651/2012] dispõe o conceito e as situações em que as florestas e demais formas de vegetação natural são consideradas de preservação permanente e reserva legal.

(..)

Importante salientar que os conceitos de Área de Preservação Permanente têm efeitos de limitação administrativa parcial [representa somente uma parte da área total do imóvel], sobre os proprietários privados de imóveis rurais, enquanto o conceito de Parques Estaduais tem um efeito de limitação administrativa total uma vez que a área total passa a ser de posse e de domínio público.

Cabe ressaltar que, a não ser que o imóvel rural tenha propriedades de relevo muito particulares, as restrições impostas pelo Código Florestal limitam a utilização econômica de uma parte do imóvel e não do todo, permitindo a utilização privada do restante de acordo com os interesses do proprietário [dentro dos limites da lei].

Em 30 de agosto de 1977 o governo do Estado de São Paulo cria, através do Decreto 10.251 /77, o Parque Estadual da Serra do Mar com fundamento no disposto no artigo 5º da Lei nº 4.771/1965 [revogado pela Lei nº 9.985, de 18.7.2000].

Os imóveis rurais situados dentro dos limites do Parque Estadual eram propriedades particulares que estavam sujeitas somente às restrições administrativas previstas no Código Florestal e outras legislações pertinentes [estaduais e municipais].

O estabelecimento de uma Unidade de Conservação do tipo Parque Estadual impõe ao proprietário restrições administrativas totais, uma vez que deve haver a perda da posse e o domínio útil do imóvel que será transferido ao Poder Público.

Enquanto não for indenizado pela desapropriação [Art 5º, incisos XXII e XXIV da Constituição Federal], o proprietário do imóvel deve continuar a entregar a declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural DITR uma vez que o imóvel ainda pertence a um particular e este não teve seu direito de propriedade aniquilado e, salvo os casos de imunidade e isenção, cabe a apuração e o pagamento do tributo.

O fato de um imóvel rural, com posse e domínio útil privados, encontrar-se dentro dos limites da área do Parque Estadual não caracteriza condição suficiente para a imunidade/isenção do ITR deste.

Uma propriedade particular sujeita ao lançamento do ITR não pode solicitar uma exclusão tributária alegando características de áreas públicas.

O sujeito passivo tem direito somente às exclusões de áreas não tributáveis nas formas previstas na Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996 [ITR] e através da sua regulamentação no Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002 [Regulamento do ITR], desde que apresente o Ato Declaratório Ambiental e Laudo Técnico comprovando a existências de tais áreas ambientais dentro de sua propriedade.

Enquanto houver o domínio e a posse do imóvel, mesmo em litígio com ação própria em face do Estado de São Paulo, ocorre o fato gerador do ITR. O sujeito passivo tem os direitos de exclusão de áreas não tributáveis somente naquelas previstas no Código Florestal e na Lei nº 9.985/2000, consubstanciadas na Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996 e no Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002.

Em relação ao parâmetro Cálculo do Valor da Terra Nua VTN, o sujeito passivo apresentou Laudo técnico que não segue o estabelecido na NBR 14.653 da Associação Brasileira de Normas Técnicas ABNT com fundamentação e grau de precisão II, contendo todos os elementos de pesquisa identificados e suas planilhas de cálculo, e preferivelmente pelo método comparativo direto de dados de mercado.

No Laudo apresentado pelo contribuinte, não foi citado nem descrito nenhum dado amostral específico para justificar a pretensa utilização do Método Comparativo de Dados de Mercado; tampouco, foi apresentado critério objetivo para justificar a origem do valor enviado pelo contribuinte como o VTN total do imóvel de R\$ 2.108.857,00 [dois milhões cento e oito mil, oitocentos e cinquenta e sete reais].

Nem tampouco a apresentou avaliação efetuada pelas Fazendas Públicas Estaduais [exatorias], Municipais, ou aquelas efetuadas pela Emater, não apresentando os métodos de avaliação e as fontes pesquisadas, que levassem à convicção do valor atribuído ao imóvel na Declaração do ITR DITR 2010.

(...)

Desta forma, considerando o não atendimento às exigências contidas no Termo de Intimação Fiscal nº 08120/00002/2015, lavrou-se o presente lançamento de ofício, exercício 2010, glosou-se a Área de Reserva Legal, a Área de Interesse Ecológico e alterou-se o valor da terra nua declarado pelo sujeito passivo em cumprimento ao artigo 14 da Lei nº 9.393/1996.

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em Brasília/DF entendeu por bem julgar procedente o lançamento, conforme relato acima.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 392/426, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa às alegações da impugnação, aduzindo os seguintes pontos:

### III - PRELIMINARMENTE

#### III.A - DO TRANSCURSO DO PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, TENDO EM VISTA O ART. 150, §4º, DO CTN

Inicialmente, cumpre expor que a r. decisão rejeitou a preliminar de decadência com base no argumento de que o prazo decadencial se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, ou seja, 01/01/2010, estendendo-se o direito de a autoridade administrativa constituir crédito tributário suplementar até 31/12/2015.

De acordo com a Autoridade Fiscal, a aplicação do art. 173, I, do CTN, se dá em razão da “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”.

(...)

A r. decisão recorrida, ao analisar o referido tópico, limita-se a considerar que a constatação da **inexistência do cumprimento da obrigação principal** referente ao mesmo ITR desloca a contagem do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Contudo, conforme denota-se da própria existência do litígio aqui desenvolvido, a Recorrente cumpriu o que ela acredita ser devido e, mesmo que se considere o valor cobrado pela Autoridade Fiscal, é inegável constatar de que a referida obrigação foi parcialmente cumprida, **NÃO** devendo configurar o inadimplemento total.

Por esse motivo, tratando-se de situação em que **houve o pagamento antecipado do tributo**, não deve ser observado o que determina o artigo 173, inciso I, do CTN, mas sim o que determina o artigo 150, § 4º, do CTN, ensejando a **extinção do crédito tributário**, nos termos do artigo 156, inciso V, do CTN<sup>11</sup>.

#### III.B - DA IMPOSSIBILIDADE DE NOVO QUESTIONAMENTO DE QUESTÃO JÁ JULGADA PELA DRJ

Conforme brevemente narrado nos fatos, a ora Recorrente teve contra si lavrada outra Notificação de Lançamento, referente ao ITR do exercício de 2006, cujos fatos e fundamentos são exatamente os mesmos do presente processo. Referida discussão foi travada por meio do processo administrativo nº 13884.722078/2011-93.

Em referido caso, decorridos os trâmites processuais, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal proferiu decisão que reconheceu a existência da área de reserva legal, nos termos do ADA apresentado em 2000, conforme a ementa que segue (Doc. 07 da Impugnação Fls. 250-263):

(...)

Portanto, sendo evidente o nexo de causalidade entre os fatos e a fundamentação jurídica do processo administrativo nº 13884.722078/2011-93 e o presente, conclui-se que, uma vez resolvido um dos processos, o mesmo entendimento deve ser aplicado ao outro, sob pena de violação do princípio da segurança jurídica.

### IV - DO MÉRITO

#### IV.A - DA ILEGALIDADE INCIDÊNCIA DE ITR SOFRIDA PELA RECORRENTE SOBRE ÁREAS ISENTAS (ÁREA DE RESERVA LEGAL E DE INTERESSE ECOLÓGICO)

(...)

Ocorre que, o r. acórdão recorrido aponta como fundamento da manutenção do lançamento a alegação de que o ADA não teria sido apresentado tempestivamente, conforme o excerto do voto da I. Relatora:

(...)

Contudo, **não há qualquer fundamento legal** que obrigue a Recorrente a apresentar ADA anualmente e que seja válido para ensejar a exigência de tributo incidente sobre áreas isentas de ITR. Isso porque uma Instrução Normativa do IBAMA **não pode instituir a obrigatoriedade de apresentação do ADA anualmente**, para fins de reconhecimento da isenção do ITR, sem que haja uma lei que lhe dê respaldo.

(...)

#### IV.B - DA EVIDENTE EXISTÊNCIA DAS ÁREAS DE RESERVA LEGAL E DE INTERESSE ECOLÓGICO - VASTO ACERVO PROBATÓRIO ACOSTADO AOS AUTOS

Além do fato de que o entendimento da DRJ/BSB fere frontalmente o princípio da legalidade tributária, ele também **não guarda relação com a verdade material dos autos**, tendo em vista o **vasto conjunto probatório** trazido à baila pela Recorrente e amplamente debatido em sua defesa.

Somente pela verificação do ADA relativo ao exercício de 2015, **cujas informações são exatamente as mesmas constantes na DITR 2011**, é possível verificar a existência de 1.873 ha como Área de Reserva Legal e de 593 ha como Área de Interesse Ecológico:

(...)

Ou seja, a partir da análise supra, é possível verificar que as áreas declaradas como isentas na DITR são verdadeiras. Outrossim, cumpre expor que a própria Secretaria do Estado do Meio Ambiente **reconheceu** expressamente, por meio da Informação DPL nº 019/91 (**Doc. 08 da Impugnação fls. 264**), que:

(...)

Ademais, a Resolução nº 40, de 06 de junho de 1985, veiculada pelo Estado de São Paulo (**Doc. 10 da Impugnação Fls. 277-283**), regulamentou o tombamento da área da Serra do Mar no Estado de São Paulo, englobando a propriedade rural sobre a qual está incidindo o ITR para o exercício de 2011.

Assim, outra não pode ser a conclusão senão de que a área da “Fazenda Abras do Una”, inserida dentro do Parque Estadual da Serra do Mar, é **área não tributável para fins de ITR**, uma vez que, conforme previsão da Instrução Normativa SRF nº 256/2002, a área é imprestável à atividade produtiva, por ter sido declarada como de interesse público mediante ato do órgão competente estadual.

(...)

Logo, a área de propriedade da Recorrente, abrangida pelo Parque Estadual da Serra do Mar, assim declarada desde 1991, é área de preservação ambiental, de domínio do Governo do Estado de São Paulo, cuja **utilização é vedada à Recorrente**, conforme devidamente informado na DITR.

Cumpre ainda frisar que, conforme já demonstrado na Impugnação, consta do Ato Declaratório nº 19/91, emitido pela Secretaria do Estado do Meio Ambiente (**Doc. 08 da Impugnação- Fl. 264**) que toda a área está sob tombamento e qualquer uso deve ter aprovação do CONDEPHAAT – Conselho de Defesa do Patrimônio Histórico, Artístico e Turístico do Estado.

De acordo com a já mencionada Resolução nº 40/1985, **é proibida a remoção da cobertura vegetal das áreas tombadas, de forma que qualquer atividade a ser desenvolvida deve ser previamente estudada e autorizada pelo CONDEPHAAT**, inclusive atividades científicas ou educativas que envolvam interferência no ecossistema.

Portanto, diante do vasto acervo probatório acostado aos autos, não restam dúvidas de que o lançamento ora combatido não pode subsistir, tendo em vista que a área objeto dos presentes autos é área de Reserva Legal e de Interesse Ecológico.

**IV.C - O VALOR DA TERRA NUA – “VTN”**

Ainda que se considere que o Valor da Terra Nua declarado pela Recorrente na DITR/2011 estava subavaliado, o que se admite apenas a título de argumentação, é necessário ponderar que a questão aqui tratada se relaciona diretamente à existência ou não de área passível de tributação pelo ITR, questão que foi devidamente ventilada pela Recorrente nos tópicos precedentes.

A correta atribuição do Valor da Terra Nua está intrinsecamente relacionada à parte da área da Fazenda Abras do Una que é efetivamente passível de utilização pela Recorrente, desconsiderando-se as áreas de reserva legal e inseridas no Parque Estadual da Serra do Mar, o que já foi amplamente tratado aqui.

De acordo com o Laudo Técnico apresentado em 28.05.2013, **a área da Fazenda Abras do Una que é efetivamente utilizada é da ordem de 40,0 hectares, representando de cerca de 1,47% da área total do imóvel**, o que claramente justifica a atribuição do Valor de Terra Nua declarado pela Recorrente na DITR/2011 em R\$ 1.073.082,87 (R\$ 409,37/ha).

**V - DO POSICIONAMENTO FAVORÁVEL À RECORRENTE EM ÂMBITO JUDICIAL****V.A - DA LISTA DE DISPENSA DE CONTESTAR E RECORRER EM CASOS DE NÃO APRESENTAÇÃO DE ADA – ENTENDIMENTO FIRMADO PELO STJ**

Além do alegado nas Seções anteriores, destaca-se o Parecer PGFN/CRJ/No 1329/2016 (Doc. 01), expedido pela Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ, em que se propôs que a matéria tratada no presente Auto de Infração fosse incluída na “Lista de dispensa de contestar e recorrer”, proposta essa que, se aprovada, será encaminhada à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários – CAT/PGFN e à Secretaria da Receita Federal do Brasil, com a seguinte redação:

(...)

Desse modo, resta clara a comprovação de existência de área de reserva legal na Fazenda Abras do Una, sendo consequentemente área não tributável para fins de ITR e logo, a cobrança aqui efetivada deverá ser cancelada.

**V.B - DAS EXECUÇÕES FISCAIS DE ITR 1999 E 2003**

Corroborando mais ainda com os fundamentos trazidos no presente Recurso, cumpre frisar que a Recorrente teve contra si ajuizadas 2 (duas) Execuções Fiscais que pretendem executar débitos de ITR referentes aos exercícios de 1999 e 2003, quais sejam:

1. ITR 1999 Execução Fiscal nº 0004343-20.2006.8.26.0587 Embargos à Execução Fiscal nº 0005453-83.2008.8.26.0587
2. ITR 2003 Execução Fiscal nº 0002645-37.2010.8.26.0587 Embargos à Execução Fiscal nº 0003169-29.2013.8.26.0587

Cumpre frisar que os fatos e fundamentos discutidos em ambas as Execuções Fiscais são exatamente **os MESMOS** do presente processo.

Quanto à primeira Execução Fiscal (ITR 1999), ainda não foi proferida sentença. Entretanto, foi elaborado Laudo Pericial (**Doc. 02**) pelo perito nomeado pelo MM. Juízo do Setor de Execuções Fiscais - Foro de São Sebastião, o qual comprova que:

(...)

Relativamente à segunda Execução Fiscal (ITR 2003), após prova pericial realizada (**Doc. 03** – laudo pericial), **foi proferida sentença favorável à Recorrente em 08/11/2017**, julgando procedente os Embargos à Execução Fiscal e cancelando os débitos de ITR, tendo em vista o reconhecimento **de que 100% da área do imóvel é isenta**:

(...)

Tendo em vista que o laudo pericial produzido nos autos dos Embargos à Execução Fiscal nº 0005453-83.2008.8.26.0587 foi favorável à Recorrente e que os Embargos à Execução Fiscal nº 0003169-29.2013.8.26.0587 foram julgados totalmente procedentes, não deve ser diferente o desfecho do presente processo administrativo, de forma que o lançamento deve ser cancelado.

#### **V.C - DA ONEROSIDADE DO USO DA VIA JUDICIAL**

Caso a cobrança dos valores de ITR não sejam baixados na esfera administrativa, a Recorrente será forçada a garanti-los na esfera judicial, seja por meio de Ação Anulatória, Execução Fiscal ou Tutela Provisória.

Conforme demonstrado no item anterior, a Recorrente já possui sentença **favorável** nos autos dos Embargos à Execução Fiscal nº 0003169-29.2013.8.26.0587.

(...)

#### **VI - DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE JUROS MORATÓRIOS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO**

Por fim, mas não menos importante, há que se consignar que as autoridades fiscais vêm exigindo juros moratórios, calculados de acordo com a variação da Taxa SELIC, a partir do mês subsequente à expiração do prazo para pagamento ou impugnação, sobre a multa de ofício constituída em lançamentos fiscais, com fundamento na Lei nº 10.522/2002 (artigos 29 e 30).

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar a Notificação de Lançamento, tornando-o sem efeito e, no mérito, a sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

#### **PREJUDICIAL DE MÉRITO**

#### **DA DECADÊNCIA**

Inicialmente, a contribuinte requer o reconhecimento da decadência do ITR de 2010, sob a alegação de que houve pagamento parcial, devendo ser aplicado o art. 150, § 4º, do CTN, por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação.

A DRJ entendeu pela improcedência da alegação, sob o entendimento de que 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, deslocaria 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, inciso I, do CTN. É de se ver os seguintes excertos do voto proferido pela DRJ:

No presente caso, o pagamento efetuado pela Contribuinte, relativo ao ITR apurado, às fls. 09, do exercício de 2010, de **R\$ 709,36**, acrescido da multa e dos juros, somente ocorreu em **29/04/2013**, como se depreende da “tela” de fl. 368, extraída do sistema

SIEF, ou seja, após o primeiro dia do exercício seguinte (2011) àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (2010), nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

Assim, e sabendo-se que o fato gerador do ITR do exercício de 2010 ocorreu em **01/01/2010**, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial, no caso, desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, (regra geral do art. 173, I, do CTN), ou seja, **01/01/2010**, estendendo-se o direito de a autoridade administrativa expressamente homologar o pagamento feito ou constituir crédito tributário suplementar **até 31 de dezembro de 2015**.

Pois bem!

Conforme relatado, o caso em questão discute lançamento referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), exercício de 2010, 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 Borges<sup>1</sup>:

Poder-se-ia pretender que, se o sujeito passivo descumpre 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 Carvalho<sup>2</sup>:

[...] 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. [...].

Afora posicionamento pessoal e a despeito do posicionamento acima vescartado, 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.

Conforme depreende-se da ementa, senão vejamos:

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) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o

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

<sup>2</sup> 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.

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 imponível, 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 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Não se pode, portanto, deixar de reconhecer a relevância da existência ou não de pagamento ou declaração/confissão (ainda que parciais) para fins de definição do critério para a contagem de prazo decadencial.

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.

Assim, aplicando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao caso em questão, que trata da exigência de ITR, referente ao exercício de 2010, verifico que as três condições legais aclaradas pela jurisprudência do STJ para a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, na contagem do lustro decadencial, **foram clara e plenamente atendidas no caso concreto**, quais sejam: (a) O caso trata de ITR, tributo sujeito à sistemática do lançamento por homologação (art. 150, do CTN); (b) O contribuinte recolheu o ITR que entendia devido, conforme

fl. 368; e (c) A ocorrência de dolo, fraude ou simulação não foi sequer alegada pelo Fisco, não havendo nos autos qualquer prova ou indício de condutas dessa natureza.

Não se pode confundir recolhimento a menor do imposto com falta de recolhimento. **O pagamento antecipado de saldo devedor – condição para aplicação do art. 150, § 4º, foi realizado**, não se podendo alegar que não haveria o que o Fisco homologar. Isto porque, repiso, não é o pagamento que é objeto de homologação.

Dessa forma, o fato gerador do ITR, exercício 2010, ocorreu em 01/01/2010, sendo este o termo inicial para a contagem do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN. Dessa forma, a autoridade administrativa teria até o dia 31/12/2014 para expressamente homologar o pagamento feito ou constituir crédito tributário suplementar (05 anos a partir da ocorrência do fato gerador), sob pena de homologação tácita.

Assim, tendo em vista que o contribuinte autuado teve ciência da Notificação de Lançamento apenas em 11/12/2015 (fls. 114), não restam dúvidas de que o direito de efetuar o lançamento já havia decaído.

A propósito, não cabe relativizar a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, conforme pretendido pela DRJ, eis que não há previsão para a adoção do prazo estipulado no art. 173, I, do CTN, nas hipóteses em que o pagamento ocorre após o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ademais, percebo que o pagamento, ainda que realizado após o exercício seguinte, foi acrescido da multa e dos juros, conforme atesta a própria decisão de piso, o que, a meu ver, impõe a necessária aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, e o reconhecimento da decadência do presente crédito tributário.

Neste diapasão, deve ser reconhecida a decadência do crédito tributário em questão, tornando-se desnecessária a apreciação de qualquer questão de mérito, inclusive nesta instância recursal.

Por todo o exposto, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e DAR-LHE PROVIMENTO para reconhecer a decadência do crédito tributário, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira