



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

Processo n° 10240.000141/2003-12
Recurso n° 335.160 Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-002.693 – 2ª Turma
Sessão de 10 de junho de 2013
Matéria ITR
Recorrente SM CONSTRUÇÃO E COMÉRCIO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 1998

ITR - DECADÊNCIA - PAGAMENTO ANTECIPADO - ARTIGO 62-A DO RICARF.

O imposto sobre a propriedade territorial rural é, a partir do ano-calendário 1997, tributo sujeito ao regime do denominado lançamento por homologação, sendo que o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos contados do fato gerador, que ocorre em 01 de janeiro de cada ano-calendário. Ultrapassado esse lapso temporal, sem a expedição de lançamento de ofício, opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do CTN.

Contudo, por força do artigo 62-A do RICARF, este Colegiado deve reproduzir a decisão proferida pelo Egrégio STJ nos autos do REsp n° 973.733/SC, ou seja, *“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.”*

No caso, o contribuinte efetuou recolhimento de ITR, conforme indicado pela própria autoridade lançadora, sendo que o auto de infração envolve apenas um diferencial e não o valor integral eventualmente devido.

Lançamento atingido pela decadência.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage – Relator

EDITADO EM: 20/06/2013

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Gonçalo Bonet Allage, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face de SM Construção e Comércio Ltda., CNPJ nº 45.233.749/0001-17, foi lavrado o auto de infração de fls. 02-09, para a exigência de imposto sobre a propriedade territorial rural, exercício 1998, em razão da glosa de áreas declaradas como sendo de preservação permanente e de utilização limitada, relativamente ao imóvel denominado Lote Nova Esperança, situado no município de Porto Velho (RO).

A autoridade lançadora justificou a constituição do crédito tributário da seguinte forma (fls. 07):

Em 22/11/2002, foi enviada intimação ao contribuinte com solicitação de documentos que confirmassem os dados informados, nos seguintes termos:

1-Certidão de inteiro teor ou Matrícula Atualizada do Registro Imobiliário;

2-ADA (Ato Declaratório Ambiental) — Ibama / órgão delegado por convênio;

Como o contribuinte não respondeu à intimação, foram refeitos os cálculos do ITR/98, considerando-se como áreas tributáveis aquelas declaradas como de preservação permanente e de utilização limitada, tendo em vista a falta de comprovação destas áreas (sic) como declaradas.

As áreas de preservação permanente e de utilização limitada foram reduzidas de 392,0 ha para 0,0 ha e de 7.999,9 ha para 0,0 ha, respectivamente (fls. 05).

A ciência do lançamento se deu em 04/02/2003 (fls. 11), sendo que há comprovação de recolhimento do ITR/1998 para o imóvel em questão (fls. 100).

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife (PE) considerou o lançamento procedente (fls. 245-259).

Apreciando o recurso voluntário interposto pela empresa, a Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes proferiu o acórdão nº 302-39.466, que se encontra às fls. 304-310, cuja ementa é a seguinte:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 1998

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. DISPENSA DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

O comando legal expresso no parágrafo sétimo do artigo 10º da lei 9.393/96 dispensa a apresentação de qualquer documento para obter a isenção decorrente de área de preservação permanente. O ônus de comprovar eventual erro constante da DITR recai sobre a autoridade fiscal, que não logrou provar a inexistência fática da de preservação permanente.

ITR. GLOSA DA ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA.

A ausência de comprovação hábil é motivo ensejador da não aceitação da área de Utilização limitada como excluída da área tributável do imóvel rural.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

A decisão recorrida, por maioria de votos, deu provimento ao recurso quanto à área de preservação permanente, vencido o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa e, também por maioria de votos, negou provimento ao recurso com relação à área de reserva legal, vencidos os Conselheiros Beatriz Veríssimo de Sena (Relatora), Luciano Lopes de Almeida Moraes e Marcelo Ribeiro Nogueira. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Corinto Oliveira Machado.

Intimada do acórdão em 16/01/2009 (fls. 325), a contribuinte, devidamente representada, interpôs recurso especial às fls. 326-336, acompanhado dos documentos de fls. 337-341, no qual, após historiar os fatos, alegou em apertada síntese que:

- a) O cerne da questão que se discute no presente feito refere-se à inclusão na área tributável do ITR da reserva legal, por suposta ausência de comprovação hábil da mesma, apesar de ter-se carreado para os autos o ADA protocolizado junto ao IBAMA e apresentado um LAUDO TÉCNICO assinado por profissional devidamente habilitado, nos quais a sua existência está claramente caracterizada;
- b) O acórdão recorrido adotou a posição no sentido de ser indispensável, para fins de exclusão da reserva legal da área tributável do ITR, a apresentação de alguma comprovação hábil de sua existência;

- c) Diversamente, a Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais — CSRF e a Terceira Câmara do Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes proferiram paradigmas (acórdãos n^{os} CSRF/03-05.499 e 303-35.352) assentando que a exclusão da área de reserva legal da base tributável do ITR não está sujeita a prévia comprovação, ficando, todavia, o declarante responsável pelo pagamento do imposto caso fique comprovado posteriormente que sua declaração não é verdadeira, o que diga-se de passagem não é o caso dos autos;
- d) Neste caso, tanto a área de reserva legal como a de preservação permanente são áreas de interesse ambiental de acordo com o Código Florestal, que, uma vez constituídas, não possibilitam a sua reversão sem autorização ou aprovação do órgão ambiental competente;
- e) É como se fosse áreas de terceiros dentro de uma propriedade rural privada, sem nenhuma utilização permitida, sendo justo, portanto, não fazerem parte da área aproveitável do imóvel, esta sim sujeita a exploração da atividade rural e a tributação pelo ITR;
- f) A exclusão daquelas áreas da base de cálculo do ITR, não corresponde a nenhuma finalidade extrafiscal de política social-econômica e, sim, apenas a uma questão ambiental objetivando a proteção do ecossistema, haja vista serem as mesmas inexploráveis e sob a tutela do estado;
- g) Registre-se, por pertinente, que a recorrente começou no ano de 2002 a tomar as providências preliminares para a averbação em questão, junto à SEDAM/RO e ao INCRA, a qual só se efetivou em 28/06/2004, conforme o Registro do Imóvel do 2º Ofício Registral de Porto Velho/RO (AV 002-007921) — cópias nos autos;
- h) Cabe observar, que o importante para os objetivos da legislação florestal, é que a floresta exista, esteja preservada e inexplorada comercialmente, fato devidamente comprovado nestes autos através do laudo técnico plenamente aceito pelo fisco, elaborado por profissional devidamente habilitado, com a devida Anotação de Responsabilidade Técnica — ART, cumprindo o estabelecido pelas normas técnicas da Associação Brasileira de Normas Técnicas — ABNT;
- i) Neste documento legal fica claramente comprovada a existência de 7.999,9 ha de área de reserva legal no ano de 1997, corroborado pelo Parecer 65/08/2001, do Núcleo de Sensoriamento Remoto e Climatologia — NUSERC da Secretaria do Estado de Desenvolvimento Ambiental — SEDAM do Governo do Estado de Rondônia;
- j) A delimitação da reserva legal é exigida pelo Código Florestal (§ 2º, art. 16) apenas quando o particular decida explorar a floresta, sendo então no caso, imposto a averbação à margem da matrícula do imóvel, no registro competente. Em não sendo o caso de exploração, poderá não ocorrer a averbação por desnecessária;

- k) Assim, o fato da não averbação da área de reserva legal junto ao Cartório de Registro de Imóveis, está sujeito a penalidades previstas no artigo 29 do Código Florestal, não cabendo, SMJ, penalidade de ordem tributária pois trata-se de uma exigência de ordem ambiental;
- l) A averbação da reserva legal é um ato declaratório, que vale perante terceiros para garantir que o futuro adquirente do imóvel fique ciente de que a terra está gravada como reserva legal, não podendo ser feita qualquer exploração sem autorização do IBAMA. Portanto, entende-se que as maiores provas da existência daquela área foram o laudo técnico apresentado e o Ato Declaratório Ambiental — ADA protocolizado junto ao IBAMA em 28/11/2011;
- m) Ademais, conforme dispõe o par. 7º, artigo 10, da Lei n. 9.393, de 19 de dezembro de 1996, alterada pela Medida Provisória n. 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, essas áreas não estão sujeitas a prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos na legislação fiscal, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira. Não sendo a situação do imóvel em questão, pois são verdadeiras e cabalmente comprovadas a existência das mesmas no imóvel autuado;
- n) O caráter interpretativo do art. 10, § 7º, da Lei nº 9.393/1996, instituído pela MP no 2.166-67/2001, possui o condão mirífico da retroatividade, nos termos do art. 106, I, do CTN, dispensando de prévia apresentação pelo contribuinte do ADA expedido pelo IBAMA, nos termos da INSRF nº 43/1997, vigente a época do fato gerador;
- o) Não se consegue entender a interpretação do voto vencedor do acórdão atacado no que tange a reserva legal, quando diz: "que é dispensada a "prévia" comprovação do declarado, contudo alguma comprovação é necessária, se o declarante for instado a comprovar o quanto declarado". Nos autos tem muito mais do que "alguma comprovação" da reserva legal, tem um LAUDO TÉCNICO e um ADA, documentos legais que comprovam de forma cabal a existência da mesma no imóvel;
- p) Requer seja admitido e provido o recurso, a fim de retificar o acórdão ora recorrido, no sentido de considerar a área de reserva legal de 7.999,9 ha excluída da base tributável do ITR/1998, restabelecendo-se, assim, o imposto originalmente declarado.

Admitido o recurso por intermédio do despacho nº 2200-00.208 (fls. 343-347), a Fazenda Nacional foi intimada e apresentou contrarrazões às fls. 350-359, onde defendeu, fundamentalmente, a necessidade de manutenção da decisão recorrida.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Relator

O Recurso Especial da contribuinte cumpre os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Reitero que o acórdão proferido pela Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo da exigência a área de preservação permanente de 392,0 hectares.

A recorrente insurgiu-se contra a manutenção do lançamento no que se refere à glosa da área de reserva legal, alegando que tal área está comprovada por laudo técnico, pelo ADA e pela própria averbação ocorrida em 28/06/2004, argumentando que a regra do § 7º, do artigo 10, da Lei nº 9.393/96, incluída pela Medida Provisória nº 2.166-67/2001, por ser interpretativa, aplica-se retroativamente, dispensando a prévia apresentação de ADA.

Entendo que o recurso especial do contribuinte merece provimento, mas por força da decadência, que suscito de ofício.

Pois bem, a Lei nº 9.393/96 trouxe significativas alterações para o ITR, sendo que em seus artigos 1º e 10 está previsto o seguinte:

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.

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.

Portanto, o fato gerador do imposto sobre a propriedade territorial rural tem seu marco temporal no dia 01 de janeiro de cada ano-calendário, sendo que, a partir do ano-calendário 1997, com a vigência da Lei nº 9.393/96, ele passou a ser tributo sujeito ao regime do chamado lançamento por homologação, já que cabe aos contribuintes a apuração da base de cálculo do imposto e o recolhimento do montante devido, submetendo, posteriormente, esse procedimento à autoridade administrativa, que deverá, homologar ou não, expressa ou tacitamente, a atividade exercida pelo obrigado.

A homologação expressa, para os tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, deve se dar no prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Ultrapassado esse prazo, sem ter sido lavrado lançamento de ofício pela autoridade administrativa, considera-se homologada tacitamente a atividade exercida pelo contribuinte e extinto o crédito tributário, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, que prevê:

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 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.

O decurso do prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, implica na homologação tácita da atividade exercida pelo contribuinte e, em razão do instituto da decadência, previsto no artigo 156, inciso V, do CTN, extingue o crédito tributário.

Considerando que, no caso em apreço, o fato gerador do ITR ocorreu em 01/01/1998 e diante do fato de que o sujeito passivo da obrigação tributária tomou ciência do auto de infração em 04/02/2003 (fls. 11), concluo que a decadência impede a manutenção do lançamento.

Na visão deste julgador, como a penalidade aplicada foi de 75% e não se está diante de dolo, fraude ou simulação, inexistente fundamento legal que justifique a contagem do prazo decadencial da forma prevista no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Contudo, por força do que determina o artigo 62-A do Regimento Interno CARF, não posso deixar de reproduzir aqui o julgamento proferido pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça – STJ nos autos do REsp nº 973.733/SC, cuja ementa tem o seguinte teor:

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

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki,

julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, 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.

(STJ, Primeira Seção, REsp nº 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, DJE de 18/09/2009)

Portanto, segundo o Egrégio STJ, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando inexistir pagamento antecipado o prazo decadencial quinquenal conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, sendo que "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, ...".

Dessa forma, torna-se importante analisar a comprovação quanto à existência ou não de pagamento do ITR no caso em apreço.

A existência de pagamento antecipado é inquestionável, devendo-se ressaltar que no próprio auto de infração a autoridade lançadora considerou como pago a título de imposto o valor de R\$ 502,11 (fls. 05).

Ademais, às fls. 100 está juntado DARF de recolhimento de ITR da propriedade em questão relativamente ao exercício 1998.

Assim, com relação aos fatos ocorridos no exercício 1998 o prazo decadencial de cinco anos expirou em 31/12/2002, de modo que a decisão recorrida não pode prevalecer.

A decadência, suscitada de ofício por este julgador, fulminou o crédito tributário.

Por esse motivo, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage