



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.720648/2013-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2401-010.436 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 8 de novembro de 2022
Recorrente LUIZ ANTONIO MARZINOTTI (ESPÓLIO DE)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2008

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.

Por determinação do art. 19-E da Lei 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro (relator), Gustavo Faber de Azevedo, Renato Adolfo Tonelli Junior e Miriam Denise Xavier (presidente), que afastavam a prejudicial de decadência e votaram por julgar o mérito. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rayd Santana Ferreira.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro – Relator

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Renato Adolfo Tonelli Junior, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2401-010.436 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10120.720648/2013-16

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 161/172) interposto em face de decisão (e-fls. 124/140) que, por unanimidade de votos, julgou improcedente impugnação contra Notificação de Lançamento (e-fls. 04/09), referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), exercício 2008 (Imposto a pagar – suplementar: R\$ 75.712,14; juros de mora: R\$ 32.101,94; e multa de ofício: R\$ 56.784,10), tendo como objeto o imóvel denominado “FAZENDA GALHEIRO DE BAIXO/AREIAS.

Segundo a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal da Notificação de Lançamento (e-fls. 04/09), o contribuinte não comprovou as Áreas de Produtos Vegetais e de Pastagem informadas e nem o Valor da Terra Nua declarado.

Na impugnação (e-fls. 16/26), o ESPÓLIO DE Luiz Antônio Marzinotti, em síntese, alegou:

- (a) Tempestividade.
- (b) Decadência.
- (c) Área de Pastagem.
- (d) Valor da Terra Nua.
- (e) Área de Produtos Vegetais.

Do Acórdão de Impugnação, extrai-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2008

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.

DA NULIDADE DO LANÇAMENTO

Improcedente a arguição de nulidade quando a Notificação de Lançamento contém os requisitos comidos no art. 11 do Decreto nº 70.235/72 e ausentes as hipóteses do art. 59. do mesmo Decreto.

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. DO REBANHO

A área de pastagens a ser aceita será a menor entre a área de pastagens declarada e a área de pastagens calculada, observado o respectivo índice de lotação mínima por zona de pecuária, fixado para a região onde se situa o imóvel. O rebanho necessário para justificar a área de pastagens aceita cabe ser comprovado com prova documental hábil, referente ao ano anterior ao exercício do lançamento.

DO VALOR DA TERRA NUA (VTN). SUBAVALIAÇÃO

Deve ser mantido o VTN arbitrado pela fiscalização, com base no SIPT, por falta de documentação hábil (Laudo de Avaliação, elaborado por profissional habilitado, com ART devidamente anotada no CREA, em consonância com as normas da ABNT - NBR 14.653-3), demonstrando, de maneira inequívoca, o valor fundiário do imóvel, a preço

de mercado, à época do fato gerador do imposto, e a existência de características particulares desfavoráveis, que pudessem justificar a revisão do VTN em questão.

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.

DO ÔNUS DA PROVA

Cabe ao contribuinte comprovar com documentos hábeis, os dados informados na sua DITR, posto que é seu o ônus da prova.

DA INSTRUÇÃO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual.

Intimado do Acórdão em 21/01/2015 (e-fls. 141/144), o ESPÓLIO interpôs em 19/02/2015 (e-fls. 161) recurso voluntário (e-fls. 161/172), em síntese, alegando:

- (a) Tempestividade. Cientificado em 21/01/2015, o recurso é tempestivo.
- (b) Decadência. Com lastro na Solução de Consulta Interna n.º 16, de 2003, o Acórdão de Impugnação considerou que a contagem do prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de o pagamento em atraso, ainda que parcialmente efetuado, ser realizado nesta data ou após ela. Não se discute a existência do pagamento de R\$ 1.023,75 em 06 de maio de 2010, mas a interpretação de que não seria pagamento antecipado a atrair o prazo do art. 150, §4º, do CTN. A interpretação da SCI n.º 16, de 2003, restou superada pelo decidido no REsp 973.733, eis que em nenhum momento algum estabeleceu quando o pagamento antecipado deve ocorrer. Além disso, o REsp 973.733 cita como precedente o EREsp 466.779 em que se estabeleceu haver pagamento antecipado, antes de qualquer procedimento administrativo. Esse entendimento já foi adotado pelo CARF no processo 14041.000210/2008-91:

No voto lavrado no referido REsp 973.733/SC, foi transcrito entendimento firmado em outros julgamento (REsp 766.050PR, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ 25 02.2008), que limitam a aplicação do art. 150, §4º do CTN às hipóteses que tratam de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorrer pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias.

Portanto, por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, deve ser afastada a SCI n.º 16, de 2003, e reproduzido o entendimento proferido no REsp 973.733.

- (c) Área de Pastagem. Não se tem dúvida de que o contribuinte não é proprietário de cabeças de rebanho, mas utilizou suas terras para o apascentamento de animais de propriedade de outrem, o que não muda em nada a destinação da terra e, portanto, seu grau de utilização conforme declarado na DITR. Desde 2002, o contribuinte arrendava parte da área da propriedade para pessoas a utilizarem como pasto de seu rebanho, conforme contratos constantes dos autos. No exercício de 2008, o contrato foi firmado com a Sra. Maria S. R.

Pecci. Logo, os documentos solicitados pela fiscalização eram impossíveis de serem produzidos pelo contribuinte, pois pertencentes a terceiros e os contratos de arrendamento comprovam a existência da área de pastagem no imóvel. A arrendatária se negou a fornecer os documentos solicitados pela fiscalização, tais como fichas de vacinação, notas fiscais de aquisição, declaração de atividade rural na DIPF, etc. Caso o contrato de arrendamento não seja suficiente, requer diligência para que se apure a veracidade da informação impressa no contrato.

- (d) Valor da Terra Nua. A fiscalização se baseou em valores constantes do SIPT e o Acórdão de Impugnação afastou o pedido de perícia sob a justificativa de ausência de questão técnica a ser analisada. Mas, conforme jurisprudência do CARF, o processo administrativo fiscal deve se pautar pelo princípio da verdade material, não sendo o SIPT meio preciso para se encontrar o exato VTN. O indeferimento do pedido de perícia acaba por preterir a ampla defesa e o contraditório. Logo, requer a realização de perícia.
- (e) Área de Produtos Vegetais. Segundo o Acórdão de Impugnação, não haveria nulidade decorrente do fato de não se ter solicitado documentos comprobatórios da área de produtos vegetais em razão de o contribuinte poder se defender quando da intimação do lançamento. Contudo, não se sustentou o cerceamento de defesa, mas ausência de motivação na lavratura do auto de infração. Não se solicitou a comprovação da área de exploração de produtos vegetais, logo a glosa padece de qualquer fundamento. O Acórdão de Impugnação reconhece esse fato, mas entende não haver cerceamento de defesa. Mas, o que se alega é a ausência de fundamentação do ato administrativo (Lei n.º 9.784, de 1999). A jurisprudência do CARF reconhece a nulidade do auto de infração que não indica os fatos e os fundamentos jurídicos ensejadores da lavratura. Diante da ausência de motivação, há nulidade.

Por força da Resolução n.º 2401-000.790, de 03 de junho de 2020 (e-fls. 208/216), foi carreada aos autos tela SIPT (e-fls. 220) e informado que “não houve um outro Termo de Intimação Fiscal intimando o contribuinte para comprovar a área de Produtos Vegetais” (e-fls. 223). Intimado (e-fls. 224/245), o espólio apresentou a manifestação (e-fls. 251/258) a considerar que, diante da ausência de intimação referente à Área de Produtos Vegetais, há nulidade da atuação nesse ponto e que, pela utilização do VTN médio das DITRs, deve ser restabelecido o VTN declarado.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Intimado em 21/01/2015 (e-fls. 141/144), o recurso interposto em 19/02/2015 (e-fls. 161) é tempestivo (Decreto n.º 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Presentes os pressupostos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso.

Decadência. O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) sujeita-se ao lançamento por homologação, logo compete ao contribuinte, por conseguinte, verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido e antecipar o pagamento.

Tratando-se de lançamento por homologação, o prazo para a constituição do crédito suplementar de diferenças apuradas, havendo antecipação de pagamento, observa o art. 150, § 4º, do CTN. Na falta de antecipação de pagamento, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito, aplica-se o prazo do art. 173, I, do CTN.

Esse entendimento restou pacificado pela decisão proferida no REsp 973.733, sendo de observância obrigatória por força do art. 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

Ponderando que efetuou o pagamento em 06/05/2010 de R\$ 1.023,75, referente ao fato gerador de ITR operado em 01/01/2008, o contribuinte sustenta que resta caracterizado pagamento antecipado e que tal conclusão está amparada pela decisão proferida no REsp 973.733, eis que a decisão não teria estabelecido quando deva ocorrer o pagamento antecipado e dentre os precedentes citados em tal decisão estaria o EREsp 466.779 em que se teria estabelecido haver pagamento antecipado, antes de qualquer procedimento administrativo.

O REsp 973.733 se refere ao Tema Repetitivo n.º 163 em que se firmou a tese de que 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.

A leitura do Acórdão de Recurso Especial em tela revela que a decisão não versou sobre a caracterização do que deva ser entendido por pagamento antecipado, a seguir transcrevo sua ementa:

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 impositivo, 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 impositivos 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.

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Note-se que o EREsp 466.779 não é citado como precedente no voto do Ministro Relator, sendo citado apenas no relatório e como jurisprudência invocada pela autarquia previdenciária para lastrear suas razões de recurso especial, recurso que restou desprovido pela decisão. Além disso, a ausência de qualquer procedimento administrativo se refere à não-incidência do prazo do parágrafo único do art. 173 do CTN.

O voto condutor proferido em face do REsp 973.733 cita o julgamento do REsp 766.050 apenas para dele extrair que 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.

Mas, o recorrente quer extrair conclusão diversa do julgamento do REsp 766.050 e, invocando excerto do Acórdão de Recurso Voluntário proferido no processo nº 14041.000210/2008-91, sustenta que a decisão do REsp 766.050 limitaria a:

aplicação do art. 150, §4º do CTN às hipóteses que tratam de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorrer pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias.

Devemos ponderar, contudo, que o julgado do REsp 766.050 também não debate a caracterização do que deva ser compreendido por pagamento antecipado, sendo que a menção à ausência de notificação pelo fisco de quaisquer medidas preparatórias se refere à não-incidência

do prazo do parágrafo único do art. 173 do CTN, como se afere do voto do Ministro Relator do REsp 766.050:

(...) **VOTO** (...)

Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inócuentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, **notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento**, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é a aludida notificação (**artigo 173, parágrafo único, do CTN**), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN, nada obstante a existência de doutrina majoritária segundo a qual *"a notificação feita após iniciado o prazo decadencial prescrito no art. 173, I, do CTN, não interrompe, nem suspende o prazo"* (In Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Coordenador Eurico Marcos Diniz de Santi, Capítulo V - Decadência e Prescrição em Matéria Tributária, de autoria de Christine Mendonça, pág. 663).

(REsp 766.050/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2007, DJ 25/02/2008, p. 265)

Portanto, a tese firmada no REsp 973.733 em momento algum versa sobre o que deva ser entendido por pagamento antecipado, ou seja, tal definição é totalmente estranha ao decidido no REsp 973.733.

Até o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ainda não se iniciou o prazo do art. 173, I, do CTN, podendo ser aplicável tanto o prazo do art. 150, § 4º, do CTN, caso o contribuinte efetue a antecipação de pagamento, como o prazo do art. 173, parágrafo único, do CTN, caso o fisco notifique qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Na falta de qualquer pagamento entre a data de vencimento e o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não há o que ser homologado, logo não se cogita da incidência o prazo do art. 150§ 4º do CTN.

Em tal período, incidirá o prazo do parágrafo único do art. 173 do CTN, caso o fisco notifique o contribuinte do início de procedimento tendente ao lançamento.

No primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tem início o curso do prazo do art. 173, I, do CTN e eventual pagamento em atraso efetuado pelo sujeito passivo em data posterior não tem o condão de afastar a ocorrência desse termo inicial e nem a contagem do prazo decadencial iniciada a partir dele, sob pena de evidente prejuízo ao credor e, principalmente, de violação da norma cogente do art. 173, I, do CTN.

O entendimento aqui esposado não enseja conclusão diversa da veiculada na Solução de Consulta Interna Cosit nº 16, de 2003, *in verbis*:

11. Observa-se, assim, à luz do disposto nos itens 9 e 10, que no caso de pagamento do ITR efetuado após o vencimento, a contagem do prazo decadencial terá início:

11.1 - na data da ocorrência do fato gerador, no caso de o pagamento em atraso, ainda que parcialmente efetuado, ser realizado antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

11.2 - no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de o pagamento em atraso, ainda que parcialmente efetuado, ser realizado nesta data ou após ela.

O entendimento em questão já foi adotado por esta Turma, sendo por qualidade no julgamento de 3 de março de 2020 e por maioria em julgamento de 7 de agosto de 2020, bem como pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento, por unanimidade, em 9 de julho de 2020, transcrevo as ementas pertinentes:

DECADÊNCIA. PAGAMENTO REALIZADO NO ANO SUBSEQUENTE AO VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTAGEM DO PRAZO.

Quando do recolhimento em atraso pelo contribuinte, efetuado no ano subsequente ao vencimento da obrigação tributária, não se considera antecipação de pagamento para efeito do termo inicial de contagem do prazo decadencial na data da ocorrência do fato gerador. Nessa situação, o prazo de cinco anos para o lançamento de ofício é contado na forma da regra geral prevista no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional.

Acórdão n.º 2401-007.539, de 3 de março de 2020

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL DO PRAZO DE DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DA REGRA DO ART. 173, I, DO CTN. OBRIGATORIEDADE.

Nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado, o dies a quo do prazo quinquenal de decadência rege-se pelo disposto no art. 173, I, do CTN. Considera-se pagamento antecipado aquele efetuado antes do início da fluência do art. 173, I, do CTN, vez que inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário.

Acórdão n.º 2401-007.983, de 7 de agosto de 2020

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 CTN, para efeito de contagem do prazo decadencial.

Acórdão n.º 2401-007.983, de 9 de julho de 2020

No caso dos autos, a Declaração do ITR Exercício 2008 original foi entregue em 04/05/2010 (e-fls. 57) e o pagamento efetuado em 06/05/2010 (e-fls. 64). Note-se que o recorrente não declarou tempestivamente e nem pagou tempestivamente, já estando a fluir o prazo do art. 173, I, do CTN quando declarou e pagou a destempo.

Logo, não resta caracterizada a antecipação de pagamento, eis que o recolhimento em atraso se operou em 06/05/2010, ou seja, após o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a atrair o art. 173, I, do CTN.

Em outras palavras, pagamento parcial houve, mas não antecipado, pois já fluía o prazo do art. 173, I, do CTN. Entendimento diverso significaria atribuir ao contribuinte o poder de modificar o prazo decadencial já em curso.

Considerando-se que a Notificação de Lançamento se refere ao imposto do exercício de 2008 e que sua ciência se deu em 07/02/2013 (e-fls. 04 e 98), impõe-se a rejeição da alegação de decadência.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e AFASTAR A PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA para julgar o mérito.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro

Voto Vencedor

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pelo nobre julgador, **quanto ao reconhecimento da decadência**, capaz de ensejar a reforma do Acórdão Recorrido, como passaremos a demonstrar.

Inicialmente, a contribuinte requer o reconhecimento da decadência do ITR de 2008, 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:

Portanto, a princípio, o termo inicial da contagem do prazo da decadência, em se tratando de ITR do exercício de 2008, seria 01º de janeiro de 2008.

Entretanto, importante questão a ser examinada é se o pagamento, mesmo que parcial, do imposto apurado pelo Contribuinte na DITR/2008, foi realmente realizado dentro do próprio exercício, e da anuência da autoridade administrativa 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, inciso I, do CTN, abaixo transcrito:

(...)

No presente caso, o pagamento efetuado pelo contribuinte, relativo ao ITR apurado, às fls. 61, do exercício de 2008 de R\$750,00 (principal) acrescido da multa e dos juros, totalizando R\$1.023,75, ocorreu apenas em 06.05.2010, como se depreende da “tela” de fl. 123, extraída do sistema SIEF, ou conforme DARF de fls. 64, que contém os mesmos dados, ou seja, após o primeiro dia do exercício seguinte (2009) àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (2008).

Assim, e sabendo-se que o fato gerador do ITR do exercício de 2008 ocorreu em 01º.01.2008, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial, no caso, por não ter ocorrido o pagamento em 2008, 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, 01º.01.2009, estendendo-se o direito de a autoridade administrativa

expressamente homologar o pagamento feito ou constituir crédito tributário suplementar até 31 de dezembro de 2013.

Por outro lado, em sendo caso de lançamento, é sabido que o mesmo apenas se torna perfeito e acabado com a ciência, ao sujeito passivo, do seu instrumento materializador, qual seja, a Notificação de Lançamento.

Tendo em vista que o lançamento foi concretizado, com a ciência da Notificação de Lançamento pelo contribuinte, em 07 de fevereiro de 2013 – às fls. 98 -, ou seja, antes do término do prazo referido anteriormente (31.12.2013), 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.

Pois bem!

Conforme relatado, o caso em questão discute lançamento referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), exercício de 2008, 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 Borges¹:

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 Carvalho²:

[...] 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 vesgartado, 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 BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 397

² 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.

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 impositivo, 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 impositivos 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 efetuassem 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 2008, 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. 64; 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 2008, ocorreu em 01/01/2008, 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 31/12/2012 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 07/02/2013 (AR de fls. 98), 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