



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10120.721556/2014-34  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9202-010.592 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 21 de dezembro de 2022  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ODILON FRIAS BARBOSA

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

Exercício: 2009

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

No caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, havendo antecipação de pagamento no prazo legalmente previsto, ausente dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial tem início na data da ocorrência do fato gerador. O pagamento após o vencimento não é apto a atrair a incidência do art. 150, § 4º, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno ao colegiado recorrido para análise das demais questões do recurso voluntário, vencidos os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz e Joao Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes e Marcelo Milton da Silva Risso.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Mario Pereira de Pinho Filho, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sonia de Queiroz Accioly (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausentes o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pela conselheira Sonia de Queiroz Accioly; e a conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-010.592 - CSRF/2ª Turma  
Processo nº 10120.721556/2014-34

## Relatório

O presente processo trata de exigência de Imposto Territorial Rural (ITR) do exercício de 2009, tendo como objeto o imóvel rural denominado “Fazenda Jamaica”, (NIRF 5.161.243-7), com área total declarada de **626,9 ha**, localizado no município de Bela Vista de Goiás-GO.

Nos termos da Notificação de Lançamento (fls 3/8), o lançamento é decorrente da não comprovação i) de área efetivamente utilizada para plantação com produtos vegetais declarada; ii) de área efetivamente utilizada para pastagens declarada; e iii) do Valor da Terra Nua declarado, por meio de Laudo de Avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653-3 da ABNT.

Pelo Acórdão nº 03-073.185, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF (DRJ/BSA) considerou a impugnação apresentada pelo Contribuinte procedente em parte, restabelecendo parcialmente a área de pastagem, conforme se verifica da ementa do julgado:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 2009

### DA DECADÊNCIA.

No caso de falta de pagamento ou pagamento em atraso da quota única ou da Iª 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. DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. A impugnação tempestiva da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal, e somente a partir disso é que se pode, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela.

### DAS ÁREAS 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.

Com base no rebanho comprovado, cabe restabelecer, parcialmente, a área servida de pastagem declarada, observado o respectivo índice de lotação mínima por zona de pecuária, fixado para a região onde se situa o imóvel.

### DO VALOR DA TERRA NUA - SUBAVALIAÇÃO.

Deverá ser mantido o VTN arbitrado para o ITR/2009 pela Autoridade Fiscal com base no SIPT. por falta de laudo técnico de avaliação, com ART devidamente anotada no CREA. e elaborado em consonância com as normas da ABNT (NBR 14.653-3). com

fundamentação e grau de precisão II, demonstrando o valor fundiário do imóvel, à época do fato gerador do imposto, e suas peculiaridades desfavoráveis, que pudessem justificar a revisão pretendida.

Em sessão plenária de 06/07/2017, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2301-007.894 (fls. 158/165), assim ementado:

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

Exercício: 2009

IMPOSTO TERRITORIAL RURAL ITR. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO DA ANTECIPAÇÃO PAGAMENTO. APLICAÇÃO ARTIGO 150, §4º, CTN. ENTENDIMENTO STJ. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, restando Demonstrada a ocorrência de pagamento antecipado, impõe-se a aplicação da decadência nos termos do artigo 150, §4º, do CTN, em consonância decisões tomadas pelo STJ nos autos de Recursos Repetitivos Resp n.º 973.733/SC.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros João Maurício Vital, Fernanda Melo Leal, Maurício Dalri Timm do Valle e Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente), que lhe negaram provimento. Farão Declaração de Voto os conselheiros João Maurício Vital e Wesley Rocha

O processo foi recebido na PGFN em 09/10/2020 (fl. 166) e, em 05/11/2020 (fl. 195), a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de fls. 167/173, visando rediscutir o **termo de início de contagem do prazo decadencial, quando realizado pagamento extemporâneo do ITR no ano subseqüente ao do fato gerador.**

Como paradigma configurador da divergência, apresentou-se o Acórdão n.º 2401-007.537. Transcreve-se a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)  
Exercício: 2008

DECADÊNCIA. PAGAMENTO REALIZADO NO ANO SUBSEQUENTE AO VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTAGEM DO PRAZO. Quando do recolhimento em atraso pelo contribuinte, efetuado no ano subseqüente 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.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de fls. 197/199.

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

- O fato gerador do imposto se dá no primeiro dia do ano, isto é, em 01/01/2009.

- Para o exercício de 2009, o prazo para entrega das declarações do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) terminou no dia 30 de setembro daquele ano.

- No presente caso, não houve pagamento antecipado do imposto no ano de 2009, quando do vencimento da obrigação tributária, isto porque o contribuinte recolheu o tributo declarado apenas no dia 12 de agosto de 2010.

- Com a falta de pagamento da obrigação principal, passou a incidir sobre o fato tributário, a partir de 01/01/2010, a norma geral de decadência do direito de constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública, prevista no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional (CTN).

- Na hipótese de inércia da Fazenda Pública por cinco anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia realizar o lançamento, ocorreria a perda do direito de constituir o crédito tributário.

- A administração tributária poderia efetuar seu planejamento de ações fiscais, ao longo do tempo, no universo de contribuintes. Quando a norma de decadência do inciso I do art. 173 do CTN irradia seus efeitos sobre a relação jurídica tributária, não há lógica que a conduta do devedor possa antecipar o termo inicial da contagem do prazo decadencial do lançamento de ofício, a partir da data da ocorrência do fato gerador, na forma do § 4º do art. 150 do CTN, em detrimento explícito do direito patrimonial do credor.

- A incidência de determinada norma decadencial sobre a relação jurídica tributária, todas as demais, por óbvio, restam inaplicáveis, salvo a hipótese de fato superveniente estabelecido na própria lei, como é a decisão definitiva que tenha anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (art. 173, inciso II, do CTN).

- No que se refere a questão da decadência tributária, o entendimento jurisprudencial do Egrégio STJ buscou uniformizar a interpretação das diferentes regras estabelecidas no Código Tributário Nacional, sobretudo para o termo inicial de contagem.

- Em momento algum, a atual jurisprudência pressupõe, na sistemática do lançamento por homologação, a possibilidade de transmutação de regra de decadência, decorrente da antecipação do pagamento do tributo a qualquer tempo, ao gosto do sujeito passivo.

- Quando o prazo para o lançamento de ofício teve seu início no primeiro dia do exercício subsequente ao vencimento da obrigação tributária. Tendo em vista o termo inicial do prazo decadencial em 01/01/2010, nos termos do inciso I do art. 173 do CTN, não se operou a decadência do crédito tributário, considerando a data em que a notificação de lançamento foi lavrada neste feito.

Ao final, a Fazenda Nacional requer seja conhecido e provido o Recurso Especial, restaurando-se a decisão de primeira instância.

Cientificado do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 03/01/2022, foram juntadas, em 12/01/2022 (fl. 217), as contrarrazões de fls. 219/231, em que se requer i) a extinção do processo

administrativo sancionador tendo em vista a morte do autuado antes da conclusão final de seu julgamento; e ii) que seja mantida a decisão recorrida, a qual reconheceu a decadência do lançamento, pela aplicação do § 4º, art. 150, do CTN.

## Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido. Foram oferecidas contrarrazões tempestivas.

De se ressaltar que, nos termos do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, o Recurso Especial aplica-se aos casos em que os diferentes colegiados deste órgão de julgamento administrativo, diante de situações fáticas semelhantes, derem à legislação tributária interpretação em sentido diverso. Além disso, a divergência de interpretação deve ser demonstrada de forma analítica, mediante a apresentação paradigmas válidos.

Nesse passo, não cabe a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais decidir sobre questões alheias ao litígio, a exemplo do requerimento de “*extinção do processo administrativo sancionador tendo em vista a morte do autuado antes da conclusão final de seu julgamento*”, apresentado em sede de contrarrazões.

Além disso, e somente a título de esclarecimento, não se está diante de processo administrativo sancionador, como parecesse imaginar o representante da parte recorrida, mas de processo administrativo fiscal em que, questões como as suscitadas em sede de contrarrazões são resolvidas à luz do art. 131 do Código Tributário Nacional.

Sobre o Recurso Especial, tem-se que a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado refere-se ao **termo de início de contagem do prazo decadencial, quando realizado pagamento extemporâneo do ITR, no ano subsequente ao do fato gerador**

No acórdão recorrido, mediante a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, foi declarada a decadência do crédito lançado. A Fazenda Nacional, por sua vez, pleiteia o restabelecimento da exigência por entender que, como o pagamento foi feito em atraso, e após o exercício de apuração do imposto, a regra aplicável é aquela prevista no art. 173, inciso I, do CTN.

A matéria em tela já está pacificada no âmbito deste órgão de julgamento administrativo que, por imposição do art. 62, § 2º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, deve aderir à tese esposada pelo STJ no Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12/08/2009, submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, 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 ao 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. (Grifou-se)

Examinando-se a tese consolidada no STJ vê-se que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial para a determinação da decadência é a data do fato gerador, na forma do § 4º, do art. 150, do CTN. Por outro lado, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, o *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I, do art. 173, do Código Tributário.

Destarte, o deslinde da questão passa necessariamente pela verificação da existência ou não de pagamento antecipado.

No caso dos autos, verifica-se que o Contribuinte apresentou até mesmo a declaração do imposto em atraso, ou seja, o prazo de entrega da DITR do exercício a que se refere o lançamento encerrou-se em 30/09/2009, mas esse documento somente foi encaminhado à Secretaria da Receita Federal do Brasil em 12/08/2010 (fl. 14). Além disso, conforme se verifica do DARF de fl. 42, o pagamento do tributo foi efetuado também em 12/08/2010, portanto muito após o seu vencimento. **Não houve, assim, pagamento antecipado**, devendo ser aplicado, para fins de contagem do prazo decadencial, o art. 173, I, CTN.

Ademais, em relação ao pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN, reproduzo a Declaração de Voto do Conselheiro João Maurício Vital, que acompanha a decisão recorrida, a qual agrego às minhas razões de decidir, pela precisão da análise ali empreendida:

Divirjo do relator e do conselheiro Wesley Rocha quanto à aplicação da regra decadencial do art. 150, § 4º, do CTN nos casos de pagamento e declaração a destempo.

Primeiramente, é necessário rebater alguns pontos levantados pelo conselheiro Wesley Rocha que, ao meu ver, estão equivocados ou não cabem no caso dos autos.

O primeiro é quanto à afirmação de que o que se homologa não é o pagamento, mas o procedimento apuratório do contribuinte. Assim escreveu o conselheiro:

Importante registrar que o que é homologado é apuração do tributo efetuado pelo contribuinte, e não o pagamento do tributo em si, que é o complemento do procedimento de apuração, que será ou não homologado.

Mas não é isso que está escrito *caput* do art. 150 do Código Tributário Nacional:

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. (Grifou-se)

O dispositivo declara que, no lançamento por homologação, o sujeito passivo exerce uma *atividade* que será homologada pela autoridade administrativa. Que atividade é essa? O próprio dispositivo aponta qual é: não é a apuração, não é a declaração do tributo, é o dever de antecipar o pagamento que a lei determinou.

Uma singela análise sintática da norma deixa claro que a única atividade que o contribuinte realiza é o pagamento, que por sua vez decorre de um dever legal. O dispositivo sequer faz referência à apuração. Portanto, se o sujeito passivo apurou o tributo mas nada pagou, nada haverá para ser homologado. Por outro lado, se efetuou o pagamento, ele será objeto de homologação, independentemente da forma de apuração.

Outro ponto que não pode deixar de ser contestado no voto expresso do conselheiro Wesley Rocha é a afirmação de que não se necessita pagamento para que se ocorra a homologação tácita. Assim votou o conselheiro:

Portanto, não é necessário a existência de pagamento para que se opere a decadência mediante a homologação tácita de que trata o art. 150, parágrafo 4º do CTN, bastando para tanto, que o sujeito passivo tenha efetuar regularmente a atividade de apuração do tributo devido (se houver), com a correspondente registro de entrega da declaração (Gabriel Lacerda Troianelli, *in Lançamento por homologação e decadência do direito de constituir o crédito*. RDDT 151, abr/08, p. 28).

Como se não fosse suficiente a interpretação literal da norma, que deixa, ao meu ver, incontestado que a atividade a ser homologada é o pagamento, a interpretação do conselheiro colide com o pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Resp n.º 973.733/SC que, por força do § 2º do art. 62 art. do Regimento Interno do Carf, é de observação obrigatória por este colegiado. Na ocasião, a Corte decidiu que, na ausência de pagamento antecipado a que esteja legalmente obrigado o sujeito passivo, aplica-se a regra decadencial do inc. I do art. 173 do CTN:

**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.

Por fim, o conselheiro Wesley invocou o art. 138 do CTN para afirmar:

Assim, declarada a obrigação tributária acompanhada do seu pagamento, incluindo os juros, é caracterizada a denúncia espontânea.

Ora, o que se discute nos autos é a regra decadencial que se deve aplicar, nada tem a ver com a denúncia espontânea, que se relaciona à responsabilidade. Ademais, a matéria lançada é exatamente a parte do tributo que não foi nem declarada, nem paga, porquanto o lançamento decorreu da revisão da declaração do contribuinte que alterou o Valor da Terra Nua e excluiu áreas de cultivo não comprovadas.

Há, também, um importante reparo a ser feito no voto do relator, antes de se apontar a divergência de entendimento quanto à regra decadencial. Acontece que o relator afirmou que o lançamento poderia ter sido efetuado logo nos dias seguintes ao prazo para a entrega da declaração de ITR, pois nos registros fiscais essa pendência já estaria registrada.

Não é bem assim.

A regra matriz da decadência prevista no inc. I do art. 173 do CTN estabelece como termo *a quo* o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido feito. E qual a razão disso? É justamente porque há um lapso temporal entre o eventual descumprimento da obrigação tributária, seja acessória ou principal, e o conhecimento desse fato pela autoridade administrativa. No caso do ITR, por exemplo, nem todas as declarações eram eletrônicas, sendo que muitas delas eram entregues em formulários que demandavam expressivo prazo para ingressarem nos sistemas fiscais. Veja o que estabelecia o art. 2º da Instrução Normativa RFB n.º 959, de 23 de julho de 2009:

Art. 2º A DITR pode ser elaborada:

(...)

II - em formulário, conforme modelo aprovado pela Instrução Normativa RFB n.º 954, de 6 de julho de 2009, observadas as restrições do art. 3º.

No caso em questão, tratando-se de ITR de 2009, o contribuinte deveria ter efetuado o pagamento do imposto no dia 30 de setembro de 2009, mas não o fez. Portanto, no dia 01 de janeiro de 2010 começou a fluir o prazo para o Fisco efetuar o lançamento de ofício, na forma do inc. I do art. 173 do CTN. Com o prazo correndo em desfavor do Fisco, sobreveio o pagamento em 12 de agosto de 2010. Pretende, o relator, que o prazo, que já estava iniciado e findaria em 31 de dezembro de 2014, retroaja para ter início em 01 de janeiro de 2009, data do fato gerador. Ora, é flagrante a supressão de um ano do prazo de cinco anos franqueado ao poder público para constituir, de ofício, o crédito tributário, diante da ausência de pagamento quando esse prazo iniciou.

Admitindo-se a tese do relator, se a administração tributária, ao identificar a ausência de pagamento no prazo legal, pretendesse efetuar o lançamento no dia 31 de dezembro de 2014, quando estaria no último dia para fazê-lo, mas o contribuinte pagasse o tributo no dia anterior, 30 de dezembro de 2014, magicamente o direito de o Fisco constituir o crédito tributário teria desaparecido! Poderia se argumentar: “mas por que o Fisco não lançou antes?”, ora, porque o prazo que ele tinha, diante das circunstâncias conhecidas, era de cinco anos e acabaria no dia 31 de dezembro de 2014, quando ele ainda poderia lançar.

É certo que o REsp n.º 973.733/SC, de observância obrigatória, estabelece que, em havendo pagamento, a regra aplicável é a do § 4º do art. 150 do CTN, sendo o tributo sujeito a homologação e na ausência de dolo, fraude ou simulação. É certo também que este Colegiado vem aplicando unanimemente esse entendimento, que inclusive se encontra sumulado no Carf. Porém, a situação presente não é a daquele acórdão e nem está contida em nenhum dos precedentes da Súmula Carf n.º 99. Em nenhum desses julgados o pagamento antecipado foi feito a destempo, e exatamente aí reside a minha divergência.

Se, no momento legal, o sujeito passivo não efetuou o pagamento do tributo sujeito a homologação, automaticamente não se aplica mais a homologação tácita e, por conseguinte, também a regra de decadência do art. 150, § 4º do CTN. Inexoravelmente, o caso é absorvido pela regra geral de decadência. Iniciada a contagem do prazo decadencial sob essa regra, o pagamento superveniente, já intempestivo, não pode ter o condão de abreviar o prazo que estava em curso em desfavor da administração.

Convém ressaltar ainda que esse Colegiado já se debruçou sobre essa questão e que a decisão adotada foi no mesmo sentido do exposto na presente manifestação, consoante se verifica do voto condutor do Acórdão n.º 9202-007.369, de 28/11/2018, da lavra da Ilustre Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, cujos fundamentos agregos às minhas razões de decidir:

Discordo do voto da Ilustre Conselheira Relatora, no sentido de que o pagamento espontâneo efetuado após o vencimento do tributo e antes do início do procedimento fiscal seria apto a atrair a incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN.

Conforme o Recurso Especial n.º 973.733/SC, do STJ, proferido com efeito repetitivo, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, constatando-se o pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, até a data do vencimento, o prazo decadencial é de cinco anos contados da data do fato gerador ( art. 150, § 4º, do CTN).

Entretanto, ultrapassada a data de vencimento do tributo, sem que se verifique o respectivo pagamento, a regra aplicável passa a ser a do art. 173, I, do CTN -primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado - já que, ausente o recolhimento no momento oportuno, o Fisco fica prejudicado na sua tarefa de homologar o lançamento. Com efeito, o pagamento antecipado não constitui uma opção e sim uma obrigação, sujeita a regras específicas, cujo descumprimento compromete a sistemática do lançamento por homologação.

Nesse sentido, oportuno trazer à colação trecho do voto vencido do Ilustre Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida que bem demonstra a fragilidade da sistemática, caso fosse dado ao Contribuinte aproveitar-se do benefício do art. 150, § 4º, do CTN, mediante pagamento fora do prazo:

*“Não fosse assim, a fixação do termo a quo do prazo decadencial ficaria ao livre arbítrio do contribuinte, que o modificaria de acordo com os seus próprios interesses, o que, à evidência, não se mostra em harmonia com a segurança jurídica que deve prevalecer nas relações juridico-tributárias.*

*Em outras palavras: não seria razoável admitir que o termo inicial do prazo decadencial se deslocasse do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a data da ocorrência do fato gerador porque o contribuinte, após o início do prazo, resolveu efetuar pagamento parcial do imposto devido, haja vista que o termo inicial do prazo de decadência não pode ser alterado ao alvedrio do contribuinte.*

*O tributo devido refere-se ao ano-calendário de 1998 e não houve recolhimento até a data de seu vencimento, senão apenas em 15/02/2001, conforme demonstra a cópia do DARF juntada pelo Recorrente à fl. 458, de modo que descabe cogitar de alteração no termo inicial do prazo que já estava em curso, devendo prevalecer o prazo decadência/ de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.”*

Em vista disso, considerando-se que o fato gerador do ITR do exercício de 2009 ocorreu em 01/01/2009, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial, por não ter ocorrido o pagamento antecipado, deslocou-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, conforme art. 173, I, do CTN, ou seja, 01/01/2010, estendendo-se o direito de a autoridade administrativa expressamente homologar o pagamento eventualmente efetuado ou constituir crédito tributário suplementar até 31/12/2014.

Desse modo, tendo em vista que o Contribuinte foi cientificado da Notificação de Lançamento em 06/03/2014 (fl. 81), portanto, antes de 31/12/2014, é de se concluir que o crédito tributário foi formalizado dentro do prazo legal.

**Conclusão**

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, com retorno dos autos ao Colegiado de origem para que sejam apreciadas as demais alegações do Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho