



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10183.721520/2014-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.481 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de novembro de 2023
Recorrente BAYER S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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 efetuado no ano seguinte ao de vencimento do imposto não é apto a atrair a incidência do art. 150, § 4º, do CTN.

FLORESTAS NATIVAS. ERRO DE FATO. PROVA.

A exclusão das áreas tributáveis pelo ITR das áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias, em estágio médio ou avançado de regeneração, se opera em relação a florestas nativas de qualquer bioma brasileiro. Vegetação nativa não corresponde necessariamente a florestas nativas, primárias ou secundárias, em estágio médio ou avançado de regeneração, antes de mais nada há que se provar que a vegetação nativa refere-se a formações florestais.

VEGETAÇÃO NATIVA. ÁREA APROVEITÁVEL.

A circunstância de a recorrente não exercer atividade rural produtiva não exclui, por si só, a área coberta por vegetação nativa sem formação florestal da área aproveitável do imóvel, há que se comprovar tratar-se de área não passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, ou seja, de área não tributável ou de área ocupada com benfeitorias úteis e necessárias destinadas à atividade rural.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, afastar a prejudicial de decadência. No mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos, na prejudicial de decadência, os conselheiros Matheus Soares Leite, Ana Carolina da Silva Barbosa e Guilherme Paes de Barros Geraldí. Votaram pelas conclusões, no mérito, os

conselheiros Matheus Soares Leite, Ana Carolina da Silva Barbosa e Guilherme Paes de Barros Geraldi. Julgamento realizado na vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 378/388) interposto em face de Acórdão (e-fls. 358/367) que julgou improcedente impugnação contra Notificação de Lançamento (e-fls. 04/07), referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), exercício 2009, tendo como objeto o imóvel denominado “Fazenda Macário”, cientificado em 28/04/2014 (e-fls. 17, 152 e 355).

Segundo a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal da Notificação de Lançamento, após regularmente intimado, o contribuinte não comprovou a Área de Descanso e nem o Valor da Terra Nua declarados.

Na impugnação (e-fls. 152/159), protocolada em 20/05/2014 (e-fls. 152), em síntese, foram abordados os tópicos:

- (a) Tempestividade.
- (b) Floresta/Vegetação Nativa.
- (c) Valor da Terra Nua.

Do Acórdão de Impugnação (e-fls. 358/367), extrai-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2009

DA REVISÃO DE OFÍCIO. DO ERRO DE FATO

A revisão de ofício de dados informados pelo contribuinte na sua DITR somente cabe ser acatada quando comprovada nos autos, com documentos hábeis, a hipótese de erro de fato, observada a legislação aplicada a cada matéria.

DA ÁREA COBERTA POR FLORESTAS NATIVAS

A área coberta por florestas nativas, para fins de exclusão da tributação do ITR, deve estar incluída no requerimento do Ato Declaratório Ambiental (ADA) protocolado em tempo hábil junto ao IBAMA.

DO VALOR DA TERRA NUA (VTN). DA SUBAVALIAÇÃO

Deve ser mantido o VTN arbitrado pela fiscalização, caracterizada a subavaliação do VTN, com base no SIPT, posto que o Laudo de Avaliação apresentado pelo contribuinte, que comprova também a subavaliação do valor declarado, possui um VTN maior que o arbitrado pela fiscalização e o seu acatamento implicaria no agravamento da exigência.

DA MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. DA GLOSA DA ÁREA EM DESCANSO

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, conforme legislação processual.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Acórdão foi cientificado em 20/03/2017 (e-fls. 369/374) e o recurso voluntário (e-fls. 378/388) interposto em 06/04/2017 (e-fls. 376), em síntese, alegando:

- (a) Tempestividade. Diante da intimação em 20/03/2017, o recurso é tempestivo.
- (b) Florestas Nativas. Sendo a área objeto de litígio, a recorrente nunca se utilizou do imóvel produtivamente, estando 100% coberto com vegetação nativa. O erro na declaração da área como em descanso foi demonstrado por laudo técnico. Contudo, a decisão recorrida considerou que o lançamento impugnado somente pode ser alterado nos termos do art. 145, I, do CTN em caso de evidente erro de fato devidamente comprovado. O erro de fato, contudo, foi comprovado pelo laudo técnico elaborado por profissional habilitado e acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica – ART. O erro de fato afasta a exigência de Ato Declaratório Ambiental – ADA, por força da prevalência da verdade material. A jurisprudência administrativa admite o laudo técnico como prova da área coberta por vegetação nativa. Por fim, nos casos de imóveis rurais que não possuam área tributável, a legislação prevê o recolhimento mínimo do imposto no valor de R\$ 10,00. Todavia, em razão do erro no preenchimento do DIAT, a Impugnante efetuou o pagamento do ITR, relativo ao exercício de 2011, no valor de R\$ 1.101,00.
- (c) Vegetação nativa. Caso não seja reconhecida a total isenção do ITR - o que se admite apenas para fins de argumentação -, a Recorrente requer que seja aplicada a alíquota de 0,30% ao invés da alíquota de 8,6%. Isso porque, estando o imóvel coberto 100% com vegetação nativa, prescreve o §1º do art. 11 da Lei nº 9.393/96, que na hipótese de não haver área aproveitável a alíquota aplicável será a com grau de utilização superior a 80%, a gerar alíquota de 0,30% em face da dimensão do imóvel e da comprovação da inexistência de área aproveitável.

Em 23/02/2023 (e-fls. 510), o recorrente protocola petição (e-fls. 512/518) a agregar a alegação de decadência do crédito tributário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 20/03/2017 (e-fls. 369/374), o recurso interposto em 06/04/2017 (e-fls. 376) é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Decadência. A recorrente sustenta ser aplicável o prazo do art. 150, §4º, do CTN, uma vez que houve em 10/05/2010 recolhimento de DARF código 1070 para o período de apuração 01/01/2009 e a ter por referência o NIRF do imóvel objeto do lançamento (e-fls. 04 e 347). A questão de fundo não é nova e já foi enfrentada diversas vezes pelo presente colegiado, sendo decidido pelo voto de qualidade. Nesse contexto, persisto em adotar as razões de decidir já explicitas em meu voto no Acórdão de Recurso Voluntário nº 2401-009.710, de 9 de agosto de 2021, transcrevo:

Em face da decisão proferida no REsp 973.733, firmou-se a tese para o Tema Repetitivo nº 163 de 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.

Esse entendimento é de observância obrigatória por força do art. 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

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)

Portanto, a definição do que deva ser entendido por pagamento antecipado é tema estranho à tese decidida 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 vir a 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 do 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. Logo, tal pagamento em atraso não se caracteriza como pagamento antecipado, pois já fluía o prazo 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.

No caso dos autos, a Declaração do ITR Exercício 2006 foi entregue em 28/09/2006 (e-fls. 03 e 45) e os pagamentos efetuados em 07/11/2007 (e-fls. 90/93). Note-se que o recorrente declarou tempestivamente, mas pagou parcialmente quando já estava a fluir o prazo do art. 173, I, do CTN.

Logo, não resta caracterizada a antecipação de pagamento, eis que o recolhimento em atraso se operou em 07/11/2007, ou seja, após o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (isto é, após 01/01/2007), a atrair o art. 173, I, do CTN. Entendimento diverso significaria atribuir ao contribuinte o poder de modificar o prazo decadencial já em curso.

O entendimento em questão já foi adotado por esta Turma, sendo por qualidade no julgamento de 03 de março de 2020 e por maioria em julgamento de 07 de agosto 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 nº 2401-007.539, de 03 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 nº 2401-007.983, de 07 de agosto de 2020

Considerando que não houve pagamento antecipado, que a Notificação de Lançamento se refere ao imposto do exercício de 2006 e que sua ciência se demonstra inequívoca quando do protocolo da impugnação em 03/11/2011 (e-fls. 35), afasto a prejudicial de decadência.

O voto em questão foi vencido pelo voto de qualidade do vice presidente da turma, 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.

O Acórdão de Recurso Voluntário nº 2401-009.710, de 9 de agosto de 2021, a declarar a decadência com lastro no art. 150, §4º, do CTN, contudo, restou revertido pelo Acórdão de Recurso Especial nº 9202-010.594, de 21 de dezembro de 2022, cabendo invocar também as razões de decidir do voto condutor, transcrevo:

A matéria devolvida à apreciação deste Colegiado refere-se a **ITR – Decadência – pagamento em atraso, após o exercício de apuração do imposto – regra do art. 173, I do CTN x art. 150, § 4º do CTN.**

No caso concreto, a Contribuinte apresentou a DITR do exercício a que se refere o lançamento (2006) dentro do prazo estabelecido na legislação de regência do tributo,

contudo, o pagamento do valor considerado devido foi efetuado somente no ano seguinte ao do vencimento, em 07/11/2007.

Não obstante, o Colegiado *a quo* considerou que a condição estabelecida no art. 150, § 4º, ocorrência de pagamento antecipado, havia sido satisfeita e, em vista disso, concluiu que o lançamento somente foi efetuado após o decurso do prazo decadencial.

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.

Pois bem.

A partir de 1997, a apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) passou a ser feita pelo próprio contribuinte, conforme disposto no **caput** do art. 10 da Lei nº 9.393/1996, restando claro, portanto, que ao ITR atribuiu-se a natureza de tributo lançado por homologação.

Dessarte, cabe ao sujeito passivo apurar o imposto e proceder ao seu recolhimento, sem prévio exame da Autoridade Fiscal, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, ressaltando-se que, neste caso, o prazo decadencial inicia-se a partir da ocorrência do fato gerador, conforme o § 4º do referido artigo:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa

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

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo nosso)

Quanto ao fato gerador do ITR, o momento de sua ocorrência encontra previsão no **caput** do art. 1º da referida Lei nº 9.393/96, que assim dispõe:

Art. 1º - O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano, (Grifou-se)

Portanto, a princípio, o termo inicial da contagem do prazo da decadência, em se tratando de ITR do exercício de 2006, seria 1º/01/2006.

De outra parte, o ponto a ser examinado no presente caso diz respeito à regra decadencial aplicável nas situações em que, mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o contribuinte deixa de antecipar o recolhimento do tributo.

Essa questão é resolvida com base no entendimento do Superior Tribunal de Justiça, pacificado a partir da decisão no Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008 e que, por imposição do art. 62, § 2º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, é de observância obrigatória pelas turmas de julgamento deste Conselho. Vejamos a ementa de referido julgado:

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 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, ainda que parcial, mas antes do vencimento da obrigação, o termo inicial para a determinação da decadência é a data do fato gerador, na forma do § 4º, do art. 150, do CTN, exceto nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

Por outro lado, nos casos em que o recolhimento do tributo é extemporâneo, tem-se hipótese de aplicação da regra prevista no art. 173, I, do CTN, eis que a mora do contribuinte constitui obstáculo à homologação do lançamento pela autoridade administrativa, isto é, em não havendo pagamento do tributo até a data de seu

vencimento, o *dies a quo* do prazo quinquenal 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, a despeito dos entendimentos em sentido contrário.

Convém ressaltar 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 nº 9202-007.369, de 28/11/2018, da lavra da Ilustre Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, cujos fundamentos reproduzo e agrego 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 nº 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 jurídico-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 2006 ocorreu em 01/01/2006, 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, 01/01/2007, estendendo-se o direito de a autoridade administrativa expressamente homologar o pagamento eventualmente efetuado ou constituir crédito tributário suplementar até 31/12/2011.

Desse modo, tendo em vista que o Contribuinte foi cientificado da Notificação de Lançamento em 05/11/2011 (fl. 32), portanto, antes de 31/12/2011, é de se concluir que o crédito tributário foi formalizado dentro do prazo legal.

No caso concreto, seja sob o enfoque da fundamentação do meu voto vencido no Acórdão de Recurso Voluntário nº 2401-009.710, de 9 de agosto de 2021, ou do voto condutor do Acórdão de Recurso Especial nº 9202-010.594, de 21 de dezembro de 2022, o recolhimento do ITR do exercício 2009 foi efetuado em 10/05/2010, situação que atesta a constatação de o pagamento em tela não ser apto a atrair a incidência do art. 150, §4º, do CTN. Rejeita-se a prejudicial de decadência.

Florestas Nativas. O recorrente sustenta ser o Ato Declaratório Ambiental desnecessário em face da comprovação do erro de fato consistente no imóvel estar 100% coberto por vegetação nativa, conforme Laudo Técnico.

Constam dos autos o Laudo Técnico de Avaliação IM/10392/P2014170 (e-fls. 295/334) e o Parecer Técnico PT-IM0395/1/P2014170 (e-fls. 335/346).

O Laudo Técnico de Avaliação IM/10392/P2014170 a ter por data base 05/05/2014 e finalidade a determinação dos Valores de Mercado e Liquidação Forçada (e-fls. 295/334) especifica:

I. LOCALIZAÇÃO

(...)

1.4. TIPO DE OCUPAÇÃO CIRCUNVIZINHA

A região possui ocupação caracterizada por fazendas com exploração de pecuária de corte em pasto nativo com baixa lotação. Algumas propriedades iniciam o plantio de eucalipto. A grande maioria das áreas, entretanto é vegetação nativa, cerrado leve com capim Jaraguá.

(...)

II. DESCRIÇÃO DO IMÓVEL

2.1. DETALHAMENTO DA PROPRIEDADE

De acordo com vistoria realizada "in loco" e documentação fornecida pelo solicitante, a gleba objeto do presente estudo, no momento, não desenvolve qualquer atividade econômica.

Encontra-se totalmente em vegetação nativa, cerrado leve entremeado com capim Jaraguá.

(...)

2.4. OCUPAÇÃO

As terras da fazenda com 2.999,0000 ha encontram-se totalmente em vegetação nativa.

O Parecer Técnico PT-IM0395/1/P2014170 a ter por data base 13/05/2014 e finalidade determinação do grau de utilização das terras (e-fls. 335/346) dispõe:

1.1 PARECER TÉCNICO

1.1.1 O presente documento é apresentado ao nível de Parecer Técnico cuja finalidade precípua é informar o aproveitamento atual do imóvel rural abaixo qualificado, após vistoria física efetuada em data de 05 e 06/05/2014.

(...)

1.2 DADOS DO IMÓVEL

(...)

1.2.6 Município: Jaurú - MT

(...)

1.3 APROVEITAMENTO DA ÁREA TOTAL DO IMÓVEL

1.3.1 Área total do imóvel: 2.999,0000ha

1.3.1.1 Não Aproveitáveis:

1.3.1.1.1 Área de Reserva Legal: -x-

1.3.1.1.2 Área de Preservação Permanente: -x-

1.3.1.1.3 Área de Interesse Ecológico: -x-

1.3.1.2 Total: 1.049,6500 ha

1.3.1.3 Aproveitáveis:

1.3.1.3.1 Reflorestamento com Essências Nativas: -x-

1.3.1.3.2 Reflorestamento com Essências Exóticas: -x-

1.3.1.3.3 Benfeitorias: -x-

1.3.1.3.4 Sede: -x-

1.3.1.4 Agricultura:

1.3.1.4.1 Fruticultura e Holericultura: -x-

1.3.1.4.2 Pastagem Nativa: -x-

1.3.1.4.3 Pastagem Artificial: -x-

1.3.1.4.5 Construções, Instalações e Melhoramentos: -x-

1.3.1.4.6 Culturas Permanentes: -x-

1.3.1.4.7 Culturas Temporárias: -x-

1.3.1.4.8 Vegetação Nativa: 1.949,3500 ha

1.3.1.5 Semoventes:

1.3.1.5.1 Grandes Animais: -x-

1.3.1.5.2 Pequenos Animais: -x-

1.3.2 Total: 1.949,3500 ha

A exclusão das áreas tributáveis pelo ITR das áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias, em estágio médio ou avançado de regeneração, se opera em relação a florestas nativas de qualquer bioma brasileiro e não somente no Bioma Mata Atlântica (Solução de Consulta Interna Cosit nº 25, de 2 de julho de 2008; e Solução de Consulta Cosit nº 98, de 9 de abril de 2015).

Contudo, vegetação nativa não corresponde necessariamente a florestas nativas, primárias ou secundárias, em estágio médio ou avançado de regeneração, destinadas à conservação da vegetação primária – de máxima expressão local, com grande diversidade biológica, e mínimos efeitos de ações humanas, bem como da vegetação secundária – resultante dos processos naturais de sucessão, após supressão total ou parcial da vegetação primária por ações humanas ou causas naturais (Lei nº 9.393, de 1996, no art. 10, §1º, inciso II, alínea "e"; IN SRF nº 256, de 2002, no art. 14-A; e Resolução Conama nº 10, de 1993).

Nesse ponto, temos de ter em mente que o imóvel se situa no Estado do Mato Grosso - MT e que a vegetação nativa relativa ao Bioma Cerrado (segundo maior bioma do Brasil em área) admite os seguintes tipos principais de vegetação: formações campestres (campo

sujo, campo limpo e campo rupestre), formações savânicas (cerrado em sentido restrito, parque de cerrado, palmeiral e vereda) e formações florestais (mata ciliar, mata de galeria, mata seca e cerradão).

O Laudo Técnico não se destinou a comprovação de área com florestas nativas, mas do valor de mercado do imóvel. A partir de vistoria “in loco” a ter por **data base 05/05/2014**, acusa tão somente que há na totalidade do imóvel (**2.999,0 ha**) **cerrado leve entremeado com capim Jaraguá**, sendo esta a vegetação nativa da região. Por conseguinte, o Laudo Técnico não atesta haver no imóvel mata ciliar, mata de galeria, mata seca ou cerradão, formações florestais do Bioma Cerrado.

Por outro lado, o Parecer Técnico tem por finalidade informar o “aproveitamento atual do imóvel rural”, mas estranhamente não explicita o que deva ser tido por vegetação nativa, acusando em vistoria física realizada no **mesmo dia 05/05/2014** e no dia 06/05/2014, uma área de vegetação nativa de apenas **1.949,3 ha** e ainda classificando tal área no subitem “1.3.1.4.8” pertinente ao item “1.3.1.4 Agricultura”. Além disso, não apresenta qualquer enquadramento para a área de 1.049,6500 ha, item “1.3.1.2”.

Diante disso, fica claro que Laudo Técnico e Parecer Técnico são contraditórios entre si e claramente não atestam haver no imóvel rural objeto do lançamento formações florestais nativas (e, muito menos, primárias ou secundárias, em estágio médio ou avançado de regeneração).

Por fim, agrego um segundo fundamento no sentido de não detectar nos autos comprovação da apresentação de ADA ao Ibama em relação ao exercício objeto do lançamento, havendo dispositivo legal expresso a estabelecer sua apresentação como condição para a caracterização da isenção em questão (Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, § 1º, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000, art. 1º).

De qualquer forma, como já dito, não restou comprovada a existência de área com florestas naturais no imóvel, fundamento suficiente para se concluir pelo não cabimento da reforma da decisão recorrida.

Vegetação nativa. A recorrente argumenta que, caso não seja reconhecida a isenção enquanto área com florestas nativas, restaria a constatação subsidiária de não haver área aproveitável, pois, estando o imóvel em litígio, permaneceu 100% coberto por vegetação nativa. O fato de haver litígio sobre a propriedade foi alegado desde a impugnação. Contudo, impugnação e recurso voluntário dele não extraem a alegação de a recorrente não possuir o imóvel com *animus domini* ao tempo do fato gerador, sendo suscitado apenas como justificativa para nunca ter utilizado produtivamente o imóvel, ficando 100% coberto com floresta/vegetação nativa. A circunstância de a recorrente não exercer atividade rural produtiva não exclui, por si só, a área coberta por vegetação nativa sem formação florestal da área aproveitável do imóvel, há que se comprovar tratar-se de área não passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, ou seja, de área não tributável ou de área ocupada com benfeitorias úteis e necessárias destinadas à atividade rural (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso IV; Decreto nº 4.382, de 2002, art. 16; IN SRF nº 256, de 2002, art. 15). Logo, não tendo sido demonstrado o cabimento da incidência do disposto no §1º do art. 11 da Lei nº 9.393, de 1996, não há fundamento para se alterar a alíquota.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário, AFASTAR A PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro