



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10183.733695/2018-08
ACÓRDÃO	2001-008.564 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FERTILIZANTES MITSUI INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2013

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). PRAZO DECADENCIAL. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APRECIÇÃO DE OFÍCIO. PRECLUSÃO. AUSENTE. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL (AGINT NO ARESP) Nº 786.109/RJ. RESP Nº 1.721.191/MG. APLICÁVEIS.

A prejudicial de decadência constitui-se matéria de ordem pública, à conta disso, tanto insuscetível de disponibilidade pelas partes como pronunciável a qualquer tempo e instância administrativa. Logo, pode e deve ser apreciada de ofício, pois não se sujeita às preclusões temporal e consumativa, que normalmente se sucedem pela inércia do sujeito passivo.

CTN. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. REGRA ESPECIAL. IMPOSTO APURADO. PAGAMENTO. ANTECIPAÇÃO COMPROVADA. STJ. RESP Nº 973.733/SC. DECISÃO. SEDE. RECURSOS REPETITIVOS. SÚMULA CARF.

Tratando-se de lançamento por homologação, afastadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação, aplica-se a contagem de prazo prevista no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte provar que houve antecipação de pagamento do imposto apurado, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em conhecer do Recurso Voluntário, acolher a preliminar suscitada para dar-lhe provimento, reconhecendo a ocorrência da decadência.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza – Relatora

Assinado Digitalmente

Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Lílian Cláudia de Souza, Wilderson Botto, Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca (presidente) e Rosimery Brandão Barbosa.

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos desde a autuação até o julgamento da impugnação, valho-me do relatório da decisão da DRJ:

“Por meio da Notificação de Lançamento nº 8985/00074/2018, de fls. 03/07, lavrada em 01/11/2018, referente ao exercício de 2013, o contribuinte identificado no preâmbulo foi intimado a recolher o crédito tributário, no montante de R\$ 155.664,20, referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), acrescido de multa lançada (75%) e juros de mora, tendo como objeto o imóvel denominado “Fazenda São Luiz/Santa Maria” (NIRF 8.443.309-4), com área cadastrada de 6.000,0 ha, localizado no município de Sinop-MT.

A ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão da DITR/2013, incidente em malha valor, iniciou-se com os Termos de Intimação Fiscal nº 8985/00011/2018 (fls. 15/16), entregue ao contribuinte, em 30/07/2018 (fls. 17), para apresentar, além das informações cadastrais, o seguinte documento de prova:

- Para comprovar o Valor da Terra Nua (VTN) declarado: Laudo de Avaliação do Valor da Terra Nua emitido por engenheiro agrônomo/florestal, conforme estabelecido na NBR 14.653 da ABNT com grau de fundamentação e de precisão II, com Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) registrada no CREA, contendo todos os elementos de pesquisa identificados e planilhas de cálculo e preferivelmente pelo método comparativo direto de dados do mercado. Alternativamente, o contribuinte poderá se valer de avaliação efetuada pelas Fazendas Públicas Estaduais (exatorias) ou Municipais, assim como aquelas efetuadas pela Emater, apresentando os métodos de avaliação e as fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel. Tais documentos devem comprovar o VTN na data de 1º de janeiro de 2013, a preço de mercado. A falta de comprovação do VTN declarado ensejará o arbitramento do VTN, com base nas informações do SIPT, nos termos do art. 14 da Lei nº 9.393/96, pelo VTN/ha do município de localização do imóvel para 1º de janeiro de 2013 no valor de R\$ 6.360,57.

Em 21/08/2018, foi lavrado o Termo de Constatação e Intimação Fiscal Nº 8985/00003/2018 (fls. 105/108), entregue em 31/08/2018 (fls. 109), para dar conhecimento ao contribuinte das informações da DITR que seriam alteradas.

Foram apresentados os documentos de fls. 18/104 e fls. 110/134.

Procedendo à análise e verificação das informações recebidas e dos dados constantes na correspondente DITR/2013, a Autoridade Fiscal manteve as áreas de preservação permanente (129,7 ha), de reserva legal (3.459,9 ha) e de produtos vegetais (2.410,4 ha), conservando o grau de utilização de 100% e a alíquota de cálculo de 0,45%; entretanto, entendeu que houve subavaliação do VTN declarado de R\$ 600.000,00 (R\$ 100,00/ha), alterando para R\$ 38.163.420,00 (R\$ 6.360,57/ha), de acordo com o SIPT/RFB, com consequente aumento do VTN tributado, disto resultando o imposto suplementar de R\$ 67.901,51 no exercício de 2013, conforme demonstrativo de fls. 06.

A descrição dos fatos e os enquadramentos legais das infrações, a multa de ofício e dos juros de mora constam às fls. 04/05 e fls. 07.

Da Impugnação

Cientificado do lançamento em 13/11/2018 (fls. 135), o contribuinte apresentou sua impugnação, de fls. 139/149, em 11/12/2018 (fls. 139), alegando e solicitando o seguinte, em síntese:

- faz um breve relato da ação fiscal;
- informa não deter a posse do imóvel em questão, pois o recebeu por dação em pagamento de terceiros, incorporando-o ao seu patrimônio, mas jamais conseguiu a efetivação da posse, seja por existirem invasões no local, seja por existirem áreas sobrepostas às suas e, por fim, por já haver ação cível em que se busca desconstituir o seu domínio e propriedade;
- discorre sobre as definições quanto à propriedade do imóvel em relação ao alcance do ITR, para referendar seus argumentos;
- ressalta que quando ocorre invasão de terras ou sobreposição de terrenos, como no presente caso, não seria justa a imposição da obrigação tributária sobre o proprietário que não esteja exercendo, em sua plenitude, os direitos de propriedade; - faz citação de julgados de Tribunais para fundamentar suas alegações;
- entende que não seja razoável que a Fazenda Pública queira exigir o pagamento do imposto do proprietário ora impugnante, quando ele não tem a possibilidade de usar o imóvel, gozar e dispor dos direitos decorrentes da propriedade;
- por fim, espera e requer o julgamento inteiramente procedente de sua impugnação, determinando a nulidade da Notificação de Lançamento lavrada ante a inequívoca demonstração de sua ilegitimidade para figurar no polo passivo da exação.

Em 08/05/2019 (fls. 284), o requerente volta a se pronunciar, no documento de fls. 285/286, para requerer:

- a suspensão de sua inscrição no CADIN relativamente aos débitos que compõem o presente Auto de Infração enquanto não for analisada e julgada a impugnação protocolada em 11/12/2018;
- a imediata alteração do status do processo nº 10183.733695/2018-08 da condição de devedor para a situação de exigibilidade suspensa, conforme determina a legislação vigente.

É o relatório.”

Decisão da DRJ de fls. 296/304 julgou improcedente a impugnação em acórdão que restou assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2013

DO FATO GERADOR DO ITR E DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano. Constando nos autos documentos que comprovem a propriedade de imóvel rural, há a ocorrência do fato gerador do imposto. O proprietário do imóvel rural é contribuinte do ITR. Não comprovada a perda da propriedade do imóvel, por Ação de Nulidade e Cancelamento de Registro, em período anterior à ocorrência do fato gerador do ITR/2013 (01/01/2013), deve ser mantido o contribuinte no polo passivo da relação jurídico-tributária. Somente é inexigível, do proprietário do imóvel rural, o ITR incidente sobre o imóvel, quando efetivamente comprovado, por meio de documentação hábil e idônea, a perda da capacidade de exercer todos os direitos inerentes a propriedade (usar, gozar e dispor), em razão de invasão realizada por terceiros, na data do fato gerador do imposto.

DO VALOR DA TERRA NUA (VTN)- MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Por não ter sido expressamente contestado nos autos, considera-se matéria não impugnada o arbitramento do VTN para o ITR/2013, nos termos da legislação vigente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Às fls. 317/325 é apresentado recurso voluntário tempestivo que reitera os pontos de sua impugnação relativos à invasão do imóvel, contudo é alegado ponto novo relativo à suposta decadência do crédito tributário.

Despacho de encaminhamento de fls. 347 determinou o encaminhamento dos autos ao CARF para apreciação do recurso.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Lílian Cláudia de Souza**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Antes de adentrar ao mérito, é fundamental aferir o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo.

Referido recurso é tempestivo, e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

II – DA DECADÊNCIA – PREJUDICIAL DE MÉRITO

O ponto da decadência não foi trazido na impugnação, todavia, por se tratar de matéria de ordem pública, deve ser conhecido e enfrentado.

O contribuinte alega que o crédito tributário estaria extinto em razão da decadência, isso porque, o exercício do ITR em discussão é o ano de 2013 e a intimação do sujeito passivo relativa ao auto de infração somente aconteceu no dia 01/11/2018.

No recurso é salientado que nos termos do Art. 1º da Lei 9.393/1996 o fato gerador do ITR acontece no dia primeiro de janeiro e, como se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação – e como é inconteste que houve recolhimento do tributo¹ – ainda que a fiscalização considere ter sido a menor – deve ser aplicado o disposto no Art. 150, §4º, CTN, de modo que o crédito teria decaído em 01/01/2018 e a intimação do lançamento ocorreu 10 meses depois de concretizada a decadência.

De fato, nos moldes da Lei 9.393/1996 o fato gerador do ITR para o exercício de 2013 acontece no dia 01/01/2013 e, como houve pagamento antecipado do tributo e não há nos autos nenhuma alegação relativa a dolo, fraude ou simulação, deve ser aplicada a regra do Art. 150, §4º, CTN:

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

§ 4º Se a lei não fixar prazo 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.

Deste modo, tendo em vista que o fato gerador ocorreu em 01/01/2013 o fisco teria até o dia 31/12/2017 para constituir e notificar validamente o sujeito passivo acerca de qualquer valor residual a título de ITR e como o sujeito passivo somente foi notificado do auto de infração em 01/11/2018, há que se reconhecer a decadência do crédito tributário.

Abaixo reproduzo, apenas a título ilustrativo em razão da riqueza de detalhes e didática do conselheiro Francisco Ibiapino Luz trechos do acórdão de nº 2402-012.573 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária que versou sobre o mesmo assunto, que é uma verdadeira aula acerca do instituto da decadência tributária:

“Prejudicial de mérito - Prazo decadencial Na relação jurídico-tributária, a decadência se traduz fato extintivo do direito da Fazenda Pública apurar, de ofício, tributo que deveria ter sido pago espontaneamente pelo contribuinte, bem como penalidades decorrentes do descumprimento tanto da obrigação principal como daquela tida por acessória. Assim considerado, o sujeito ativo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para constituir referido crédito tributário mediante lançamento (auto de

¹ É ver DARF e comprovante de pagamento do imposto trazido juntamente com a impugnação – documentos de fls. 2/282 dos autos.

infração ou notificação de lançamento), variando conforme as circunstâncias, apenas, a data de início da referida contagem. É o que se vê nos arts. 150, § 4º, e 173, incisos I, II e § único, do CTN, nestes termos:

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

[...] § 4º Se a lei não fixar prazo 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

[...]

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Cotejando os supracitados preceitos, deduz-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado àquele contribuinte que pretendeu cumprir corretamente sua obrigação tributária, apurando e recolhendo o encargo que supostamente entendeu devido. No contexto, embora o CTN trate o instituto da decadência em quatro preceitos distintos, destacam-se (i) a regra especial, de aplicação exclusiva quando o lançamento se der por homologação (art. 150, § 4º) e (ii) a regra geral, aplicável a todos os tributos e penalidades, conforme as circunstâncias, independentemente da modalidade de lançamento (art. 173, incisos I, II e § único).

Por pertinente, a compreensão do que está posto na citada regra geral (art. 173 do CTN) fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presentes no art. 11, inciso III, alíneas “c” e “d” da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que passo a transcrever:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

[...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

[...]

- c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;
- d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

Mais especificamente, segundo se infere do ato complementar ora transcrito, os incisos I e II do supracitado art. 173 do CTN trazem enumerações atinentes ao respectivo caput, enquanto, em seu § único, dito artigo estabelece exceção às regras nele elencadas. Por conseguinte, abstrai-se que o termo inicial do descrito prazo decadencial levará em conta - além da data de início do procedimento fiscal - tanto a forma de apuração do correspondente tributo e a antecipação do respectivo pagamento como as hipóteses de dolo, fraude, simulação e nulidade do lançamento por vício formal.

Assim entendido, o prazo quinquenal em debate terá sua contagem iniciada consoante retratam os 4 (quatro) cenários expostos a seguir:

1. do respectivo fato gerador, nos tributos apurados por homologação, quando afastadas as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, e houver antecipação de pagamento do correspondente imposto ou contribuição, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, aí se incluindo eventuais retenções na fonte – IRRF (CTN, art. 150, § 4º);

2. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quanto aos tributos suprimidos do cenário anterior (item 1) e as penalidades, exceto nos contextos onde houve autuação previamente anulada por vício formal ou quando o respectivo procedimento fiscal tenha sido iniciado em data anterior, ambos dotados de regras próprias (CTN, art. 173, inciso I);

3. da ciência de início do procedimento fiscal, quanto aos tributos e penalidades tratados no cenário 2, quando a fiscalização for instaurada antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, § único);

4. da decisão administrativa irreformável de que trata o art. 156, inciso IX, do CTN, nos lançamentos destinados a, novamente, constituir crédito tributário objeto de autuação anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II).

Explicitada a contextualização abstrata da matéria, já sob a perspectiva de sua aplicação ao ITR, adentra-se propriamente na tipificação da manifestada prejudicial.

Nessa circunstância, a Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, art. 10, caput, traz, expressamente, que a apuração do ITR devido se dará mediante lançamento por homologação. Confira-se:

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.

Sob dita perspectiva, cabível trazer considerações relevantes acerca de citadas regras especial e geral, as quais sinalizam a data de início da contagem do referido prazo decadencial. Tocante à primeira, destaca-se a antecipação de pagamento do imposto apurado; já na trilha da segunda, vêm as vinculações a ela obrigatórias e o momento em que o sujeito ativo poderá iniciar procedimento fiscal tendente a constituir suposto crédito tributário.

Regra especial (art. 150, § 4º, do CTN)

Cuidando-se de lançamento por homologação e ausentes as hipóteses de dolo, fraude e simulação, se houver pagamento antecipado do ITR concernente ao exercício autuado, aplica-se a

contagem do prazo decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Assim entendido, a fim de melhor captar aquilo que efetivamente diz reportada norma, como se passa o que ali está dito e, especialmente, de que modo as situações fáticas a ela se subsumem, torna-se relevante a exata caracterização do “pagamento antecipado” nela tratado, o que, necessariamente, passa pela delimitação do conteúdo semântico carregado na reportada expressão.

Nesse propósito, a compreensão pretendida fica facilitada quando revelada expressão é analisada sob dois aspectos distintos, mas complementares, quais sejam: o valorativo e o temporal. O primeiro, versando acerca da conformidade entre a quantia devida e aquela efetivamente quitada pelo contribuinte; o outro, tratando do “time” de suposta preclusão temporal decorrente do pagamento a destempo.

Adentrando na primeira vertente, oportuno consignar que este Conselho, mediante o Enunciado nº 99 de sua súmula, pacificou seu entendimento acerca do que seja “pagamento antecipado”, nestes termos:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Não obstante dito pronunciamento referir-se às contribuições previdenciárias, o sentido e a extensão de suas expressões “considerado como devido pelo contribuinte” e “ainda que parcial” refletem, respectivamente, tratar-se de tributo lançado por homologação, bem como que anunciada antecipação não é afetada pelo recolhimento apenas parcial do valor efetivamente devido. Por conseguinte, tocante ao montante recolhido, citado entendimento é igualmente aplicável ao imposto ora contestado, vez que também de apuração e recolhimento a cargo do contribuinte, resultando extinção do respectivo crédito sob a condição resolutória de sua ulterior homologação.

Tocante ao “time” do recolhimento, quando interpretados sistematicamente, os arts. 138, § único, e 150, § 1º, ambos do Código em comento, de aplicação vinculante a todos os tributos, respondem a questão posta em sua inteireza, nestas palavras:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

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 [...]

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

Como se vê, o pagamento antecipado sem prévio exame da autoridade administrativa (art. 150, caput) não se restringe tão somente ao tributo devido, aí também se incluindo, quando for o caso, os juros de mora, acréscimos próprios de recolhimento em atraso (art. 138, caput). Isso já consubstancia que o fato do imposto ser pago após seu vencimento, por si só, não desvirtua a natureza da discutida antecipação. Ademais, o próprio mandamento legal expressa que a preclusão temporal da espontaneidade materializa-se pela ciência do início de procedimento fiscal relacionado à correspondente obrigação tributária (art. 138, § único).

Disso, infere-se que a expressão “pagamento antecipado” denota espontaneidade, assim qualificada quando manifestado recolhimento ocorrer antes da ciência do início da fiscalização. Afinal de contas, por se tratar de texto claro, direto e em contexto único - como tal, inviabilizando entendimento diverso -, dita espontaneidade não é afetada pelo recolhimento apenas parcial do valor efetivamente devido nem quando manifestado pagamento ocorrer somente após o exercício fiscalizado, contanto que se dê antes da instauração do procedimento fiscal tendente a apurar a correspondente infração.

Por fim, cabível destacar que, na aplicação desta regra especial, dita prejudicial terá seu prazo contado a partir de 1º de janeiro do respectivo ano, data de ocorrência do correspondente fato gerador, consoante prevê o art. 1º da Lei nº 9.393, de 1996, verbis:

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.

Regra geral (art. 173, incisos I, II e § único do CTN)

Trata-se de mandamento que deverá ser compulsoriamente aplicado quanto aos fatos não moldurados pela regra especial vista precedentemente (CTN, art.150, § 4º). Contudo, despidendo arrazoar os contextos da fiscalização ser iniciada ainda no exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, § único) e da autuação previamente anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II), pois não demandam esclarecimentos complementares. Afinal, em qualquer caso, explanado decurso temporal terá sua contagem inicial da ciência de início do procedimento fiscal e da decisão administrativa irreformável, respectivamente, exatamente como preveem as vertentes dispostas nos § único e inciso II, ambos do art. 173 em discussão.

Nestas circunstâncias, a concepção remanescente aponta para a contagem de prazo iniciada no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inciso I), de aplicação vinculada às penalidades e aos tributos excluídos da regra especial, exceto quanto aos cenários ressalvados no parágrafo anterior. Logo, nesse recorte, dito mandamento terá de ser compulsoriamente imposto aos seguintes cenários:

1. Nos lançamentos por homologação, ainda que ausentes as práticas de dolo, fraude e simulação, quando não houver recolhimento espontâneo do imposto apurado correspondente ao fato gerador autuado, admitida a mitigação de valor prevista no Enunciado nº 99 de súmula do CARF, transcrito no tópico anterior.

Este também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, submetido ao rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, de cumprimento obrigatório pelos integrantes deste Conselho, consoante art. 98, parágrafo único, inciso II, alínea “b”, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, de cuja ementa transcrevo os seguintes excertos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO [...]

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 [...]

2. É que a decadência [...], 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 [...]

3. O dies a quo [...] corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação [...]

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

2. Nos lançamentos por homologação, quando presentes as práticas de dolo, fraude e simulação, independentemente de haver recolhimento espontâneo do imposto apurado. Trata-se de entendimento já sumulado por este Conselho mediante o Enunciado nº 72 de sua jurisprudência, nestes termos:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

3. Nos lançamentos de penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias, pois manifestada sanção administrativa é imposta tão somente por meio do lançamento de ofício, afastando-se, de pronto, o benefício estabelecido no art. 150, § 4º, do CTN, que é próprio do lançamento por homologação. Trata-se de entendimento também definido pelo CARF mediante o Enunciado nº 148 de sua súmula. Confira-se:

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

A propósito, embora se referindo às contribuições previdenciárias, mencionada orientação ratifica o que acima está posto, pois, em qualquer caso e circunstância, a sanção administrativa pelo descumprimento de obrigação acessória é aplicável tão somente mediante lançamento de ofício.

Nestes termos, por um lado, como já visto em transcrição precedente, o art. 150 do CTN refere-se exclusivamente a “tributos”, o que não se confunde com “penalidade”, instituto jurídico distinto; por outro, o art. 113, § 3º, do mencionado código assevera que a inobservância da obrigação acessória resulta na penalidade pecuniária correlacionada. Portanto, não seria razoável, ao menos,

cogitar a viabilidade jurídica deste Conselho pacificar de modo diverso seu entendimento acerca do descumprimento das obrigações acessórias atinentes aos demais tributos. Confira-se:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

[...]

§ A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Circunstanciadas as vinculações obrigatórias à presente “Regra”, adentraremos no delineamento das datas em que o Sujeito Ativo poderá iniciar procedimento fiscal tendente a constituir supostos créditos tributários, demarcação indispensável para o início de contagem do supracitado lapso temporal. Em dita perspectiva, transcrevo excertos da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, delimitando os contornos da obrigatoriedade do contribuinte apurar o ITR devido e entregar o correspondente DIAT (arts. 8º, 10 e 12), bem como a condição para a fiscalização iniciar procedimento de ofício (art. 14), verbis:

Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.

[...]

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.

[...]

Art. 12. O imposto deverá ser pago até o último dia útil do mês fixado para a entrega do DIAT.

[...] 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto [...]

Como se vê nos arts. 1º, transcrito no tópico anterior, e 12, acima retratado, embora o fato gerador do tributo em análise já tenha se aperfeiçoado em 1º de janeiro do respectivo ano, o contribuinte poderá recolher o imposto por ele apurado até o último dia útil do mês de entrega do correspondente DIAT. Ademais, infere-se que o supracitado art. 14 assegura o direito do sujeito ativo iniciar procedimento fiscal tendente a apurar suposto descumprimento de obrigação tributária (principal ou acessória), imediatamente após a expiração do prazo final de apresentação da manifestada declaração.

Fechando o entendimento posto, tratando-se de ITR, pode-se sintetizar que o prazo decadencial visto nesta regra geral (CTN, art. 173, inciso I) terá por termo inicial o dia 1º de janeiro do ano seguinte àquele em que a respectiva declaração foi ou deveria ter sido apresentada. Afinal, a RFB regulamenta que a DITR deverá ser entregue dentro do próprio exercício de ocorrência do respectivo fato gerador.

Posta assim a questão, passo propriamente ao enfrentamento da controvérsia.

Como se vê no tópico “Retorno de diligência”, há pagamento antecipado do imposto originariamente apurado, eis que dita arrecadação se deu em 31/07/2009 e 8/07/2010, anteriormente à ciência do Termo de Início de Fiscalização, ocorrida somente em 22/08/2011. Ademais, nos termos discriminados na notificação de lançamento, restaram afastadas supostas hipóteses de fraude, dolo ou simulação, as quais vinculariam a aplicação da regra geral presente no CTN, art. 173, inciso I (processo digital, fls. 76 a 79 e 195).

Trata-se, portanto, de cenário que atrai, necessariamente, a reprodução do entendimento manifestado pelo STJ visto precedentemente, segundo o qual, no lançamento por homologação sem dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial deverá ser aquele delimitado pela regra especial do CTN, art. 150, § 4º, quando provada a antecipação de pagamento do tributo devido.

Assim entendido, o termo inicial do lapso temporal sob análise operou-se em 1º de janeiro de 2006, data de ocorrência do respectivo fato gerador, sucedendo seu término em 31/12/2010, anteriormente à ciência da autuação ora contestada, que se deu somente em 27/10/2011. Portanto, supracitado crédito deverá ser cancelado, já que atingido pela decadência (processo digital, fl. 102).”

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário, e acolho a preliminar suscitada para DAR PROVIMENTO, reconhecendo a ocorrência da decadência.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza