



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10183.749735/2021-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.395 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de outubro de 2023
Recorrente ANTONIO ROBERTO BATISTAO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2017

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 após o vencimento do imposto e do próprio transcurso do lapso temporal relativo ao prazo do art. 150, §4º, do CTN não é apto a atrair a incidência do art. 150, § 4º, do CTN.

RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE ITR. NÃO CABIMENTO. DEFESA INDIRETA DE MÉRITO. AGRAVAMENTO. PREJUDICADA.

Não compete ao julgador administrativo retificar a declaração de ITR sob a alegação de observância da verdade material, podendo, entretanto, cancelar ou reduzir o lançamento diante da constatação de fato impeditivo/modificativo do lançamento por acolher defesa indireta de mérito consubstanciada em haver erro de fato na declaração de ITR. Não há como se acatar alegação de erro de fato para agravar a área total do imóvel.

ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL RURAL. INSCRIÇÃO NO CADASTRO AMBIENTAL RURAL. SÚMULA CARF Nº 122.

A averbação da Área de Reserva Legal - ARL na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental, bem como o registro da ARL no órgão ambiental competente por meio de inscrição no Cadastro Ambiental Rural - CAR também em data anterior ao fato gerador.

ITR. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. ADA.

Em relação à área de preservação permanente, o Ato Declaratório Ambiental - ADA constitui-se em exigência expressamente prevista em lei.

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 preliminar, os conselheiros Matheus Soares Leite, Ana Carolina da Silva Barbosa e Guilherme Paes de Barros Geraldi. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão n.º 2401-011.394, de 03 de outubro de 2023, prolatado no julgamento do processo 10183.749734/2021-86, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente Redatora

Participaram da sessão de 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

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou impugnação contra Notificação de Lançamento referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

As circunstâncias da autuação e os argumentos de Impugnação estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Os fundamentos da decisão constam do respectivo voto condutor.

Cientificado do acórdão recorrido, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, abordando *decadência, erro de fato quanto ao tamanho total da área e retificação das áreas de preservação permanente e reserva legal*.

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 2401-011.395 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10183.749735/2021-21

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Admissibilidade. Preenchidos os requisitos de admissibilidade¹, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Decadência. O recorrente se insurge contra o entendimento da decisão recorrida de a intempestividade do pagamento da primeira quota do ITR deslocar a contagem do prazo decadencial para o previsto no art. 173, I, do CTN, na linha do entendimento veiculado na Solução de Consulta Interna Cosit n.º 16, de 2003. Isso porque, no seu entender, o prazo aplicável seria o do art. 150, §4º, do CTN, ainda mais tendo apresentado a Declaração de ITR e efetuado o pagamento do primeiro DARF quota após o transcurso do prazo do art. 150, §4º, do CTN². O próprio argumento do recorrente revela sua inconsistência, eis que, em face de seu raciocínio, estaria a antecipar pagamento de tributo já decaído em razão deste próprio pagamento a antecipar tributo decaído. 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 explícitas em meu voto no Acórdão de Recurso Voluntário n.º 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 n.º 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

¹ Diante da intimação por edital em 12/09/2022 (e-fls. 110/114 do processo n.º 10183.749734/2021-86), o recurso interposto em 19/08/2022 (e-fls. 115 do processo n.º 10183.749734/2021-86) é tempestivo (Decreto n.º 70.235, de 1972, arts. 5º e 33).

² Conforme expressamente reconhecido nas razões recursais (e-fls. 119 do processo n.º 10183.749734/2021-86), “o contribuinte entregou a Declaração do Exercício de 2016 em 08/09/2021 (Declaração n.º 01.9866.95) e, efetuou o pagamento da primeira quota 30/09/2021, ou seja, antes do início da ação fiscal, ainda que parcialmente”, sendo que “o contribuinte fora cientificado do lançamento em 29/11/2021”.

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 inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

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

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

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

(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 n.º 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 n.º 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 n.º 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), afastado 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 n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento.

O Acórdão de Recurso Voluntário n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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, (Grife-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 n.º 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 ocorre, 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 o 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 n.º 2401-009.710, de 9 de agosto de 2021, ou do voto condutor do Acórdão de Recurso Especial n.º 9202-010.594, de 21 de dezembro de 2022, a situação de a declaração de ITR e o primeiro pagamento de DARF quota de ITR terem se operado após transcurso do lapso temporal relativo ao prazo do art. 150, §4º, do CTN apenas 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.

Erro de fato quanto à área total do imóvel. Não compete ao julgador administrativo retificar a declaração de ITR sob a alegação de observância da verdade material (CTN, art. 147, §1º), podendo, entretanto, cancelar ou reduzir o lançamento diante da constatação de fato impeditivo/modificativo do lançamento por acolher defesa indireta de mérito consubstanciada em haver erro de fato na declaração de ITR. Logo, não há como se acatar alegação de erro de fato para agravar a área total do imóvel.

Áreas de Preservação Permanente e Reserva Legal. Insiste o recorrente no cancelamento da glosa da área de preservação permanente e, além disso, na aplicação da área de preservação permanente por suposto erro de fato. Além disso, almeja a prevalência de área de reserva legal superior à declarada, tendo a decisão recorrida reconhecido apenas a área de reserva legal averbada na matrícula do imóvel ao tempo do fato gerador, nos termos da Sumula CARF n.º 122. A seguir, transcrevo a motivação do voto condutor da a decisão recorrida:

O Impugnante requer que seja acatada uma área de preservação permanente de 104,2 ha, declarada com 101,5 ha, que foi glosada, e uma área de reserva legal de 1.177,2 ha, declarada com 1.256,3 ha, que, também, foi glosada.

No caso, fazia-se necessário comprovar nos autos que as áreas requeridas tivessem sido objeto de Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado tempestivamente no IBAMA, não obstante entendimento diverso do impugnante.

A exigência relativa ao ADA, de caráter genérico, pois se aplica a qualquer área ambiental, seja de preservação permanente, coberta por florestas nativas ou de utilização limitada (RPPN, Servidão Florestal, Área Imprestável/Declarada como de Interesse Ecológico e Reserva Legal, com exceção daquela averbada na matrícula do imóvel antes da data do fato gerador), está prevista na IN/SRF nº 256/2002 (aplicada ao ITR/2002 e subsequentes) e no Decreto nº 4.382/2002 – RITR (art. 10, § 3º, I), tendo como fundamento o art. 17-O da Lei nº 6.938/81, em especial o caput e parágrafo 1º, cuja atual redação foi dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165/2000.

Para o exercício de 2016, o prazo expirou em 30.09.2016, data final para a entrega da DITR/2016, de acordo com a IN/RFB nº 1.651/2016 c/c a IN/IBAMA nº 05/2009.

No presente caso, o requerente não comprovou a protocolização do competente Ato Declaratório Ambiental junto ao IBAMA, para o exercício de 2016, não sendo possível, em princípio, o acatamento de qualquer área ambiental, para fins de exclusão do ITR.

Especificamente, quanto ao mencionado Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.329/2016, cabe esclarecer que ele não vincula as decisões dos Auditores-Fiscais da RFB, conforme previsão do § 1º do art. 19-A da Lei nº 10.552/2002, referente aos Pareceres Vinculantes da PGFN, isso porque os julgamentos do STJ nele citados não foram proferidos sob o rito de recursos especiais repetitivos e, mesmo que fosse o caso, haveria a obrigatoriedade de emissão de Nota Explicativa da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional que vinculasse a RFB, nos termos previstos pelo art. 19 da Lei nº 10.552/2002, e da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, que, de fato, não foi emitida.

Além disso, o Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.329/2016 é expresso quanto ao entendimento de que a dispensa do ADA, segundo Decisões do STJ, somente se aplica a demandas referentes a fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº 12.652/2012 (novo Código Florestal), não se aplicando a fatos geradores posteriores a essa Lei, como é o presente caso, que trata de fato gerador ocorrido em 01.01.2016. Veja-se o item 32 do referido Parecer:

32. Ante as considerações acima, sugere-se a inclusão de nova Observação no item 1.25, “a”, da Lista de dispensa de contestar e recorrer com o seguinte teor:

OBSERVAÇÃO 2: A dispensa contida neste item não se aplica para as demandas relativas a fatos geradores posteriores à vigência da Lei nº 12.651, de 2012 (novo Código Florestal). (grifo nosso)

Para que a área de reserva legal seja excluída da tributação, fazia-se necessário, também, que ela esteja registrada no órgão ambiental competente por meio da inscrição tempestiva no Cadastro Ambiental Rural (CAR), exceto a área já averbada na matrícula do imóvel.

A exigência específica de que a área de reserva legal esteja averbada à margem da matrícula do imóvel, encontrava-se prevista no art. 16, § 8º, da Lei nº 4.771/1965 (até o exercício 2012) e, para exercícios posteriores, como é o caso do exercício 2016, nos artigos 18, 29 e 30 da Lei nº 12.651/2012; art. 11, § 1º, da IN/SRF nº 256/2002 e art. 12, § 1º, do Decreto nº 4.382/2002 – RITR. Ressalte-

se que a averbação ou a inscrição no CAR, se for o caso, deve ser realizada até 01.01.2016 (data do fato gerador do ITR/2016, art. 1º da Lei nº 9.393/1996).

Quanto ao Recibo de Inscrição no CAR juntado aos autos, às fls. 67/68, ele foi protocolado intempestivamente para o exercício em questão, em 25.05.2021. Além disso, ele corresponde a uma área de 3.013,0370 ha, referente a três Matrículas, que embora inclua a Matrícula do presente imóvel (nº 12.447), não são informadas as áreas ambientais pertencentes a cada dessas Matrículas, o que impede identificar quais áreas seriam pertencentes ao imóvel em análise.

Ainda, mesmo que fosse tempestiva, a inscrição do imóvel no CAR não supre a necessidade de se comprovar a exigência relativa ao ADA, para justificar a exclusão de tributação de áreas ambientais, mesmo a partir de 2013, ressaltando que, também, não há Súmula do CARF, com efeito vinculante, que dispense a exigência do ADA, com a apresentação de inscrição tempestiva no CAR.

Não obstante o citado CAR não ser hábil para comprovar a área requerida de reserva legal, ou qualquer outra área ambiental, como visto, o contribuinte comprovou a averbação de uma área correspondente a 50% da área matriculada de 1.694,0 ha do imóvel, realizada em 16.07.1990, na Matrícula nº 12.447, às fls. 69/71, que corresponde a uma área de reserva legal de 847,0 ha.

Assim, embora não tenha sido comprovada a protocolização do ADA 2016, mas, considerando a publicação da Portaria nº 129, de 01.04.2019, do Ministério da Economia, que atribuiu efeito vinculante em relação à Súmula CARF nº 122, a citada averbação, de 847,0 ha, em 16.07.1990, às fls. 69/70, supre a falta de apresentação do ADA, conforme teor da referida Súmula, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 122

A averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA). (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Desta forma, cabe acatar uma área de reserva legal de 847,0 ha, averbada tempestivamente, para fins de exclusão da área tributável do imóvel.

Não obstante as alegações quanto à efetiva existência de todas as áreas ambientais requeridas no imóvel, e que esse fato estaria comprovado por meio do citado Laudo Técnico de Avaliação, elaborado por Engenheiro Florestal, com ART, é preciso ressaltar que esse fato não está em discussão nos autos, mas sim o fato de não ter sido comprovado que as áreas pretendidas tenham sido reconhecidas como de interesse ambiental por intermédio de Ato Declaratório Ambiental (ADA), emitido pelo IBAMA, ou, pelo menos, que o seu requerimento tenha sido protocolado em tempo hábil, junto a esse órgão e, além disso, que a totalidade da área de reserva legal requerida estivesse averbada, ou inscrita no CAR, tempestivamente à margem da matrícula do imóvel, por serem exigências legais para o reconhecimento da não-tributação, como visto.

Destarte, não cumpridas, em tempo hábil, as exigências tratadas anteriormente, não cabe acatar as pretendidas áreas de preservação permanente de 104,2 ha e de reserva legal de 1.177,2 ha, para efeitos de exclusão de tributação, cabendo manter a glosa da área de preservação permanente de 101,5 ha e restabelecer em parte uma área de reserva legal de 847,0 ha.

O recorrente insiste na comprovação da existência das áreas e na desnecessidade do ADA, bem como ser irrelevante não haver inscrição no CAR quando do fato gerador em razão de o cadastro apenas consolidar situação de fato pré-existente. Devemos ponderar, contudo,

que independentemente da existência ou não das áreas no imóvel, exige-se Ato Declaratório Ambiental - ADA a respaldar a área de preservação permanente, com lastro em regra expressamente prevista em lei (Lei n.º 6.938, de 1981, art. 17-O, §1º, na redação da Lei n.º 10.165, de 2000) e a ser considerada em face do disposto no art. 111 do CTN. Há jurisprudência vinculante a dispensar o ADA apenas na hipótese da Área de Reserva Legal e desde que a área de reserva legal esteja averbada na matrícula do imóvel ao tempo do fato gerador (Súmula CARF n.º 122). O Parecer PGFN/CRJ/N 1.329/2016 é expresso quanto à interpretação de haver dispensa de ADA, segundo decisões do Superior Tribunal de Justiça, somente se aplicar para demandas a envolver fatos geradores anteriores à vigência da Lei n.º 12.651, de 2012. A reserva legal averbada na matrícula do imóvel ao tempo do fato gerador já foi considerada pela decisão recorrida, não havendo nos autos prova de registro da área de reserva legal no órgão ambiental competente por meio de inscrição no Cadastro Ambiental Rural – CAR ao tempo do fato gerador (Lei n.º 9.393, de 1996; e art. 10, §1º, II, *a*; Decreto n.º 4.382, de 2002, art. 12, §1º; e Lei n.º 12.651, de 2012, arts. 18, 29 e 30). O registro/inscrição no CAR posterior ao fato gerador não tem o condão de retroagir, eis que a exigência constante do art. 10, §1º, II, *a*, da Lei n.º 9.393, de 1996, deve ser compreendida nos estritos limites traçados pelo art. 111 do CTN, a significar sua presença ao tempo do fato gerador. Logo, não merece reforma a decisão recorrida.

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

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente Redatora