



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10218.720508/2009-82
Recurso Voluntário
Acórdão n° 2401-011.478 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de novembro de 2023
Recorrente ALAILTON COELHO VIANA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2004

PROVA TESTEMUNHAL. AUDIÊNCIA DE INSTRUÇÃO.

O processo administrativo fiscal não contempla previsão normativa para a realização de audiência de instrução para colheita de testemunhos, ainda mais em segunda instância administrativa. Não há lacuna no Decreto n° 70.235, de 1972, a ser preenchida pela aplicação subsidiária do processo civil, mas silêncio eloquente da lei.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2004

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 quarto ano seguinte ao de vencimento do imposto não é apto a atrair a incidência do art. 150, § 4º, do CTN.

ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ÁREA DE RESERVA LEGAL. ERRO DE FATO.

A alegação de erro de fato na declaração de ITR e, por consequência, no lançamento de ofício dela decorrente, ao se declarar equivocadamente áreas de preservação permanente e de reserva legal, demanda prova hábil e idônea a demonstrar o preenchimento de todos os requisitos legais para a configuração dessas áreas, competindo ao impugnante provar o fato modificativo/impeditivo do lançamento.

ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL. PROVA. SÚMULA CARF N° 122.

Para a área de reserva legal, há que se comprovar a averbação tempestiva da área de utilização limitada/reserva legal à margem da matrícula do imóvel junto ao Cartório de Registro de Imóveis ou, no caso de posse, da tempestiva existência de Termo de Ajustamento de Conduta firmado com o órgão

ambiental federal ou estadual, suprindo a averbação na matrícula do imóvel a eventual falta de apresentação do Ato Declaratório Ambiental - ADA.

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 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. 168/184) interposto em face de Acórdão (e-fls. 152/163) que julgou improcedente impugnação contra Notificação de Lançamento n.º 02103/00139/2009 (e-fls. 02/05), referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), exercício 2004, cientificado em 12/08/2009 (e-fls. 134).

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

Na impugnação (e-fls. 134/144), em síntese, foram abordados os tópicos:

- (a) Tempestividade.
- (b) Áreas do imóvel: erro de fato.
- (c) Provas.

Do Acórdão de Impugnação (e-fls. 152/163), extrai-se:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2004

ERRO DE FATO - DAS ÁREAS AMBIENTAIS.

As áreas de preservação permanente e de utilização limitada reserva legal para fins de exclusão do cálculo do ITR, cabem ser reconhecidas como de interesse ambiental pelo

IBAMA ou, pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil do competente ADA; fazendo-se necessário, ainda, em relação à área de reserva legal que a mesma esteja averbada à margem da matrícula do imóvel ou, no caso de posse, a existência de Termo de Ajustamento de Conduta, firmado em data anterior à do fato gerador do imposto.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Acórdão foi cientificado em 05/09/2013 (e-fls. 164/166) e o recurso voluntário (e-fls. 168/184) interposto em 21/09/2013 (e-fls. 168), em síntese, alegando:

- (a) Tempestividade. Embora resida no mesmo endereço da fazenda, não se demonstrou esforço para a intimação pessoal ou no endereço declinado na impugnação, sendo efetuada a intimação por edital, assim apresenta recurso com o fim de haver contraditório e a ampla defesa.
- (b) Nulidade por duplicidade de lançamento. O lançamento é nulo por já haver notificação similar com autuação e defesa administrativa, atinente à Notificação de Lançamento n.º 02103/00139/2009 e n.º 02103/00196/2009.
- (c) Decadência. O prazo decadencial é de cinco anos (CTN, art. 150, §4º) e não se interrompe e nem se suspende, a ser ultrapassado até o julgamento final deste processo. Dessa forma, “considerando o lapso sem que haja a Notificação de lançamento definitivo com o trânsito em julgado da ação, esta está claramente prescrito”.
- (d) Áreas do imóvel: erro de fato. Desde 2000, o recorrente é posseiro da área, tendo-a preparado para cultivo até meados de 2001 e desde então cumprido as determinações ambientais de preservação. De 2000 a 2003 utilizou 164,2909ha para pastagens, além das benfeitorias de cercas de arames. Ao efetuar a declaração, o contador se equivocou com as áreas, devendo prevalecer as seguintes áreas: área total de 1.101,2453; área de preservação permanente de 45,8035; área de reserva legal de 881,7963; área ocupada com benfeitorias de 5,0000; área com pastagens de 164,2909. O contador definiu a área erroneamente, uma vez que o laudo de engenheiro se utilizou de quantidades em alqueires, sem multiplicar por 4.84.
- (e) Provas. Requer oitiva das testemunhas arroladas, mediante audiência de instrução, sob pena de cerceamento ao direito de defesa, bem como perícia técnica, confirmando em Laudo próprio a utilização das áreas. Protesta por todos os meios de prova e, por fim, requer correção re/ratificação para adequação dos dados demonstrados, com inclusão da área de reserva legal e preservação permanente.

Em face da Resolução n.º 2401-000872, de 11 de maio de 2021 (e-fls. 188/190), foi carreado aos autos comprovante de arrecadação (e-fls. 193/194). Intimado sobre o resultado da diligência, o recorrente não se manifestou (e-fls. 199/207).

Não mais integrando a Relatora nenhum dos colegiados da Seção, o processo foi redistribuído por novo sorteio (e-fls. 209).

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação pessoal em 05/09/2013 (e-fls. 164/166), o recurso interposto em 21/09/2013 (e-fls. 168) é tempestivo (Decreto n.º 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Nulidade por duplicidade. O recorrente afirma que o presente lançamento é nulo por haver duplicidade de lançamento, contudo a presente Notificação de Lançamento n.º 02103/00139/2009 versa sobre o exercício 2004 e a Notificação de Lançamento n.º 02103/00196/2009 versa sobre o exercício 2006 (e-fls. 02 do processo n.º 10218.720565/2009-61). Logo, além do óbice consistente na preclusão, a premissa de haver duplicidade não se sustenta.

Decadência. A conversão do julgamento em diligência evidenciou que houve em 19/08/2008 recolhimento de DARF código 1070 para o período de apuração 01/01/2004 e a ter por referência o NIRF do imóvel objeto do lançamento (e-fls. 02 e 194).

O recorrente sustenta ser aplicável o prazo do art. 150, §4º, do CTN, ainda que o recolhimento relativo ao imposto apurado na DITR do exercício de 2004 tenha sido efetuado apenas em 19/08/2008. 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 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 incoorre, 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 incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

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

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato 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 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 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 imponível, 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 juridico-tributárias.

Em outras palavras: não seria razoável admitir que o termo inicial do prazo decadencial se deslocasse do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o

lançamento poderia ter sido efetuado para a data da ocorrência do fato gerador porque o contribuinte, após o início do prazo, resolveu efetuar pagamento parcial do imposto devido, haja vista que o termo inicial do prazo de decadência não pode ser alterado ao alvedrio do contribuinte.

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

Em vista disso, considerando-se que o fato gerador do ITR do exercício de 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, o recolhimento do ITR do exercício 2004 foi efetuado em 19/08/2008, 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.

Áreas do imóvel: erro de fato. O lançamento não alterou as áreas declaradas, limitando-se a arbitrar o valor da terra nua. O recorrente sustenta equívoco do contador ao efetuar a declaração de ITR. Assim, postula a alteração da **área total do imóvel de 1.085,4 ha para 1.102,2 ha**; da área de **preservação permanente de 0,0 ha para 45,8 ha**, da área de **reserva legal de 0,0 ha para 881,8 ha**; da área utilizada com **benfeitorias e de 400,0 ha para 5,0 ha**; e da área servida de **pastagens de 300,0 ha passaria a ser de 164,3 ha**.

Sobre o valor da terra nua o recorrente nas razões recursais somente indica em tabela para o exercício de 2006 que o valor da terra nua no exercício de 2006 seria de R\$ 191.522,94. Por conseguinte, o recurso voluntário não reitera a alegação constante da impugnação de o valor da terra nua para o exercício de 2004 ser de R\$ 224.600,49 e nem afasta a objeção da decisão recorrida de que o valor postulado na impugnação agrava o lançamento, eis que a fiscalização arbitrou o valor da terra nua em R\$ 141.080,29. Destarte, não foi deduzida lide recursal em relação ao valor da terra nua, sendo devolvida apenas a matéria atinente às alegações de erro de fato, defesa indireta de mérito.

O laudo constante dos autos (e-fls. 20/130) foi elaborado em 29 de junho de 2009 (e-fls. 20 e 95) e tem por finalidade atender termo de intimação da Receita Federal com o objetivo de determinar os valores de mercado para o Valor Total do Imóvel, assim como, suas benfeitorias indenizáveis, de modo a se obter o valor da terra nua, apresentando ainda mapas de uso que caracteriza as áreas de preservação permanente e reserva para os anos de 2004, 2005 e 2006, estando acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica (e-fls. 130).

Segundo o laudo, o imóvel tem uma área medida de 1.102,2453 ha (e-fls. 22). Além disso, qualifica a área de reserva legal de 881,7963 ha tão somente pela afirmação de que 80% da área total do imóvel deve ser tida por reserva legal por determinação das “Leis n.º 4.771 de 15.09.65 e n.º 7.803 de 18.07.89, fatores primordiais para o cumprimento da função social da propriedade devidamente explicitada pela Lei 8.629/93” (e-fls. 73); e qualifica a área de preservação permanente de 45,8035 por se situar ao longo das margens de córregos e rios, conforme define o artigo 2º, da Lei n.º 4.771/65 (Código Florestal), com suas alterações (e-fls. 73).

Em relação à área total do imóvel de 1.102,2 ha e às áreas ocupadas com benfeitorias de 5,0 ha e com pastagens de 164,2 ha, destaque-se que o recorrente postula o agravamento do lançamento, pois a fiscalização, observando o declarado na DITR, considerou uma área total de 1.085,4 ha, uma área ocupada com benfeitorias de 400,0 ha e uma área de pastagens de 300,0 ha. Logo, de plano, não prosperam as pretensões em tela, eis que o julgamento administrativo não tem o condão de agravar o lançamento.

Nesse ponto, temos de ponderar que a alegação de erro de fato na declaração de ITR e, por consequência, no lançamento de ofício dela decorrente, ao se declarar equivocadamente áreas de preservação permanente e de reserva legal, demanda prova hábil e idônea a demonstrar o preenchimento de todos os requisitos legais para a configuração dessas áreas, competindo ao impugnante provar o fato modificativo/impeditivo do lançamento.

Para a área de reserva legal, não houve comprovação da averbação tempestiva da área de utilização limitada/reserva legal à margem da matrícula do imóvel junto ao Cartório de Registro de Imóveis ou, no caso de posse, da tempestiva existência de Termo de Ajustamento de Conduta firmado com o órgão ambiental federal ou estadual, suprindo a averbação na matrícula do imóvel a eventual falta de apresentação do Ato Declaratório Ambiental - ADA (Lei n.º 4.771, de 1965, art. 16, §§ 8º, 9º e 10, com redação dada pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001; Decreto n.º 4.382, de 2002, art. 12, caput e §§ 1º e 2º; IN SRF n.º 256, de 2002, art. 11, §§ 1º e 2º; Lei n.º 6.938, de 1981, art. 17-O, § 1º, com a redação dada pela Lei n.º 10.165, de 2000; e Súmula CARF n.º 122).

Para a área de preservação permanente, não há nos autos comprovação da apresentação de ADA ao Ibama, havendo dispositivo legal expresso a estabelecer tal condição para a caracterização da isenção em questão (Lei n.º 6.938, de 1981, art. 17-O, § 1º, com a redação dada pela Lei n.º 10.165, de 2000, art. 1º).

Logo, não merece reforma a decisão recorrida.

Provas. O processo administrativo fiscal não contempla previsão normativa para a realização de audiência de instrução, ainda mais em segunda instância. Não há lacuna no Decreto n.º 70.235, de 1972, a ser preenchida pela aplicação subsidiária do processo civil, mas silêncio eloquente da lei, eis que a realização de audiência de instrução para a colheita de testemunho afronta a natureza jurídica da Delegacia de Julgamento de órgão de deliberação interna, segundo o disposto no art. 25, I, na redação da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, vigente por força do art. 2º da Emenda Constitucional n.º 32, de 2001, o Decreto n.º 70.235, de 1972. Além do mais, mesmo que fosse possível tal meio probatório, sua produção seria desnecessária em razão de o fato a ser provado demandar prova documental e não o mero testemunho de “possuidores de posses nas vizinhanças do imóvel do recorrente” (e-fls. 143/144 e 183). Na ausência da

formulação de quesitos e diante da não indicação do nome, endereço e qualificação profissional do seu perito, também não prospera o pedido de perícia, devendo ser considerado como não formulado (Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 16, IV, §1º). Acrescente-se ainda que a perícia foi justificada para a confirmação *in locum* da área plantada enquanto benfeitoria, mas tal providência se mostra absolutamente desnecessária para a solução da lide. Por fim, não prospera o protesto genérico por produção de todas as provas legalmente admitidas, eis que não observado o regramento específico e preclusa a oportunidade (Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 16, IV e §§ 4º e 5, e 18, *caput*).

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