



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10384.722517/2014-53
ACÓRDÃO	2001-008.214 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANTONIO BAIN MOITA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2009

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. ENUNCIADO Nº 123. VINCULAÇÃO. APLICÁVEIS.

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, e, no mérito, em dar provimento.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza – Relatora

Assinado Digitalmente

Raimundo Cássio Gonçalves Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Cleber Ferreira Nunes Leite (substituto integral), Jose Marcio Bittes (substituto integral), Lílian Cláudia de Souza, Wilderson Botto, Raimundo Cassio Goncalves Lima (Presidente). Ausente a conselheira Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca, substituída pelo conselheiro Jose Marcio Bittes.

RELATÓRIO

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

“Pela notificação de lançamento nº 03301/00104/2014 (fls. 06), o contribuinte foi intimado a recolher o crédito tributário de R\$ 15.371,11, referente ao lançamento suplementar do ITR/2009, da multa proporcional (75,0%) e dos juros de mora calculados até 18/08/2014, incidentes sobre o imóvel rural "Fazenda Angical" (NIRF 0.090.757-0), com área total declarada de 1.170,7 ha, situado no município de Piracuruca-PI.

A descrição dos fatos, o enquadramento legal, o demonstrativo de apuração do imposto devido e multa de ofício/juros de mora encontram-se às fls. 07/10.

A ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão interna da DITR/2009, iniciou-se com o termo de intimação de fls. 03/05, não atendido, para o contribuinte apresentar, dentre outros, os seguintes documentos de prova:

- fichas de vacinação e movimentação de gado, notas fiscais de aquisição de vacinas e de produtor, referentes ao rebanho existente no período de 01/01/2008 a 31/12/2008, para comprovar a área de pastagem do imóvel informada na DITR/2009;

- laudo de avaliação do imóvel, com ART/CREA, nos termos da NBR 14653 da ABNT, com fundamentação e grau de precisão II, contendo todos os elementos de pesquisa identificados e as planilhas de cálculo; alternativamente, avaliação efetuada por Fazendas Públicas ou pela EMATER.

Após análise da DITR/2009, a autoridade autuante glosou parcialmente a área declarada de pastagens, reduzindo-a de 888,0 ha para 220,0 ha, além de desconsiderar o VTN declarado de R\$ 25.000,00 (R\$ 21,35/ha) e arbitrá-lo em R\$ 81.949,00 (R\$ 70,00/ha), com base no SIPT da RFB, com o consequente aumento do VTN tributado e da alíquota de cálculo, pela redução do GU, tendo sido apurado imposto suplementar de R\$ 6.972,61, conforme demonstrativo de fls. 09.

Cientificado do lançamento em 25/08/2014 (AR/fls. 18), o contribuinte, por meio de representante legal, apresentou em 09/09/2014 a impugnação de fls. 14/17, exposta nesta sessão, com as seguintes alegações, em síntese:

- discrimina a área de pastagens declarada (888,0 ha), composta por pastagens nativas (566,0 ha), plantadas (36,0 ha) e em formação (248,0 ha), além de forrageira de corte (38,0 ha), seguindo o levantamento físico existente na propriedade.

Ao final, o impugnante ressalta as dificuldades da região e discorda da referida notificação de lançamento, sendo impossível o pagamento dos valores estipulados pela RFB, requerendo o acatamento dos dados informados na DITR/2009, após análise mais clara e condizente com a real situação do imóvel.”

Decisão da DRJ de fls. 22/25 julgou improcedente a impugnação em acórdão que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2009

DA ÁREA DE PASTAGENS.

Não comprovada, por meio de documentos hábeis, a existência de rebanho no imóvel, no período de 01/01/2008 a 31/12/2008, suficiente para restabelecer a área pastagens declarada, deverá ser mantida a glosa parcial dessa área para o exercício de 2009, observada a legislação de regência.

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/2009, nos termos da legislação processual vigente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Às fls. 35/46 é apresentado recurso voluntário no qual é alegada a decadência do crédito tributário.

Conforme despacho de encaminhamento de fls. 49 os autos foram encaminhados para inclusão em lote/sorteio, tendo sido a mim distribuídos.

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, uma vez que consta às fls. 30/31 aviso de recebimento que atesta ciência do acórdão da DRJ em 18/04/2019 (quinta-feira), podendo o sujeito passivo apresentar recurso voluntário até dia 20/05/2019 (segunda-feira). A peça recursal foi protocolada no dia 13/05/2019 (segunda-feira), é ver fls. 33/46.

Inconteste, portanto, a sua tempestividade.

Os demais requisitos de admissibilidade foram preenchidos, razão pela qual, conheço do recurso.

II – DA DELIMITAÇÃO DA LIDE

Inicialmente, importante delimitarmos a lide para entendermos o que está em discussão.

Conforme se depreende do Auto de Infração de fls. 6/10 o contribuinte foi autuado para recolhimento de ITR suplementar do imóvel denominado FAZENDA ANGICAL, NIRF nº 0.090.757-0, exercício 2009 em razão de glosa de área de pastagem¹ e VTN, ambos não comprovados. O valor do VTN foi arbitrado conforme SIPT.

Em sua impugnação de fls. 14/17 é alegado que sua DITR relativa às áreas de pastagens refletiu o disposto em laudo técnico, ocorre que o referido laudo não foi juntado em sede de impugnação. O VTN não foi impugnado. Os documentos que parecem ter sido apresentados em fase de impugnação não foram juntados aos autos, bem como inexistente tela SIPT.

Decisão de fls. 22/25 entendeu pela manutenção da glosa das áreas de pastagem uma vez que nenhum documento novo foi apresentado pelo sujeito passivo.

Às fls. 35/46 é juntado Recurso Voluntário no qual o contribuinte alega a ocorrência de decadência do crédito tributário uma vez que teria sido notificado para recolhimento do ITR suplementar em 18/08/2014 do ano exercício 2009, ano calendário 2008. Salienta ser a decadência matéria de ordem pública que pode – e deve – ser conhecida de ofício pelo julgador.

III – DO MÉRITO

A discussão do presente caso gira em torno da possibilidade de se discutir a tese de decadência aventada apenas em sede recursal uma vez que o ponto não foi ventilado em impugnação anteriormente apresentada.

Conforme salientado pelo Recorrente, a decadência é matéria de ordem pública, e assim sendo, pode – e deve – no meu entendimento, ser conhecida de ofício pelo julgador.

¹ Foi declarado pelo contribuinte 888 hectares de área de pastagem e após documentos apresentados em sede de fiscalização o auditor entendeu que do total, somente 220 hectares teriam sido demonstrados.

No presente caso importante destacar a tempestividade do recurso voluntário apresentado, isso porque o CARF tem alguns precedentes que não conhecem a decadência – mesmo sendo matéria de ordem pública – quando o recurso no qual o ponto é invocado é intempestivo.

Nesse sentido, precedente da CSRF, acórdão 9101-006.776 de relatoria do Conselheiro Fernando Brasil que restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial interposto para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, para ser conhecido, deve demonstrar, por matéria, a existência de divergência de interpretação da mesma legislação tributária. Uma vez verificada a ausência de similitude fático-jurídica entre os acórdãos confrontados (recorrido e paradigma), o dissídio jurisprudencial não resta caracterizado, fato este que prejudica o conhecimento recursal quanto a respectiva matéria.

INTEMPESTIVIDADE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. ARGUIÇÃO DE DECADÊNCIA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE.

Ainda que se admita que matérias de ordem pública possam ser conhecidas de ofício no exame de recurso voluntário, esse conhecimento está vinculado à presença do pressupostos de admissibilidade do recurso. Ausente o pressuposto extrínseco da tempestividade do recurso voluntário, a matéria de ordem pública nele alegada pela parte recorrente não pode ser conhecida, porque não se ultrapassou sequer a fase de conhecimento do recurso.

Logo, interpretação a *contrario sensu* leva a crer que, se o recurso for tempestivo, a decadência deve ser apreciada.

Quanto à fundamentação da decadência, valho-me das razões de decidir proferidas no voto de nº 2402-011.426 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária de relatoria do conselheiro Francisco Ibiapino Luz:

“Matéria de ordem pública

Tanto na impugnação como no recurso interposto, o Contribuinte discorda da autuação em seu desfavor, mas neles não se insurge quanto ter se operado a decadência do direito que o Fisco detinha de constituir crédito tributário atinente ao exercício autuado. Por conseguinte, regra geral, este Conselho estaria impedido de se manifestar acerca do reconhecimento da referida prejudicial, pois o julgador de origem não teve a oportunidade de a conhecer e sobre ela decidir, já que sequer constava na contestação sob sua análise. Ademais, ante a, também, ausente contestação recursal, dita matéria tornava-se incontroversa e definitiva administrativamente.

No entanto, reportado objeto 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 apreciado de ofício, pois não se sujeita às preclusões temporal e consumativa, que normalmente se sucedem pela inércia do sujeito passivo.

Trata-se de comando estabelecido pelo art. 487 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo Código de Processo Civil – CPC), de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, nestes termos:

Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:

[...]

II - decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição.

Ademais, é pacífica a jurisprudência sedimentada acerca da reportado matéria, tanto na seara judicial como na administrativa, consoante se vê nos excertos que passo a transcrever:

Decisões do STJ:

AgInt no AREsp 786.109/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2017, DJe 06/03/2017:

AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. PRESCRIÇÃO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. AUSÊNCIA DE PRECLUSÃO. SÚMULA 83/STJ. OFENSA AO ART. 32 DO CTN. SÚMULA 7/STJ. 1. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que as matérias de ordem pública, tais como prescrição e decadência, nas instâncias ordinárias, podem ser reconhecidas a qualquer tempo, não estando sujeitas à preclusão.

[...]

REsp 1.721.191/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/03/2018, DJe 02/08/2018:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA ARGUIDA NAS RAZÕES DA APELAÇÃO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. AUSÊNCIA DE PRECLUSÃO. JUNTADA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL APENAS COM A INTERPOSIÇÃO DA APELAÇÃO. PRODUÇÃO DA PROVA DOCUMENTAL DE MODO EXTEMPORÂNEO. INADMISSIBILIDADE. 1. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que as matérias de ordem pública, tais como prescrição e decadência, nas instâncias ordinárias, podem ser reconhecidas a qualquer tempo, não estando sujeitas à preclusão.

[...]

Decisões do CARF:

Acórdão nº 9202-009.552 - CSRF / 2ª Turma – Sessão de 26 de maio de 2021:

DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO EM SEDE DE JULGAMENTO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. NECESSIDADE. A decadência constitui matéria de ordem pública, não atingida pela preclusão, de modo que sua arguição em embargos de declaração deve ser acolhida como omissão no julgamento do recurso voluntário e submetida à apreciação do Colegiado embargado.

Acórdão nº 9202-008.676 - CSRF / 2ª Turma – Sessão de 17 de março de 2020:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, não podendo a autoridade julgadora dela conhecer, salvo nos casos expressamente previstos em lei. Tratando-se de

matéria dita de ordem pública, pode a autoridade julgadora, considerada as circunstâncias do caso concreto, conhecer, ou não, de ofício.

Acórdão nº 9101-004.256 - CSRF / 1ª Turma – Sessão de 9 de julho de 2019:

DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO EM SEDE DE JULGAMENTO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. NECESSIDADE. A decadência constitui matéria de ordem pública, não atingida pela preclusão, de modo que sua arguição em embargos de declaração deve ser acolhida como omissão no julgamento do recurso voluntário e submetida à apreciação do Colegiado embargado.

Pelo que está posto, descrita prejudicial de mérito deverá ser conhecida e apreciada de ofício, ainda que não suscitada na impugnação nem no recurso interposto.

(...)

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 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. (Destaquei)

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

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 (Destaquei)

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, despiçando 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 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 exatamente como prevê 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 § 2º do art. 62 do Regimento Interno do CARF, 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.” (Destaquei)

2. Nos lançamentos por homologação, quando presentes as práticas de dolo, fraude e simulação, independentemente de haver recolhimento espontâneo do imposto apurado.

Refere-se a 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, 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.

Nessa esteira, estritamente dentro dos limites legais conferidos pelo art. 8º transcrito precedentemente, a, então, Secretaria da Receita Federal estabeleceu que a Declaração em análise (DITR/2006) deveria ser entregue entre 7 de agosto e 29 de setembro do citado ano, consoante art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 659, de 11 de julho de 2006, nestes termos: [...]

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

(...)”

Assentadas as premissas acima, no presente caso temos o seguinte:

- Conforme fls. 3/5 a notificação de fiscalização solicitando esclarecimentos ao contribuinte foi lavrada em 19/05/2014;
- O auto de infração de fls. 6/10 foi lavrado no dia 18/08/2014;
- O contribuinte foi intimado da lavratura do auto de infração em 25/08/2014 – fls. 18;

A própria notificação de lançamento salienta tratar-se de imposto **suplementar** tendo constado no campo cálculo do imposto que se está exigindo apenas a diferença do imposto já apurado/declarado. A mesma autuação aplicou multa simples ao contribuinte, ou seja, de 75%, não tendo o auditor evidenciado qualquer circunstâncias relacionadas a dolo, fraude ou simulação. Ademais, o contribuinte às fls. 35/46 traz cópia de extrato de pagamento realizado em 03/07/2012.

O exercício do ITR suplementar exigido é de 2009.

Logo, há pagamento antecipado do imposto originariamente apurado em momento anterior à ciência do Termo de Início de Fiscalização ocorrida somente em 19/05/2014.

Não tendo havido falta de recolhimento ou ainda dolo, fraude ou simulação, devendo ser aplicado o art. 150, § 4º, CTN.

Assim sendo, o termo inicial do lapso temporal sob análise operou-se em 1º de janeiro de 2009, data de ocorrência do respectivo fato gerador, sucedendo seu término em 31/12/2013, anteriormente à ciência da autuação ora contestada, que se deu somente em 25/08/2014.

Portanto, o crédito deve ser cancelado, eis que já que atingido pela decadência.

Apesar da decadência ser, tecnicamente, prejudicial do mérito, há quem entenda que ela com o mérito se confunde, por essa razão, deve ser dado provimento ao recurso para se reconhecer a ocorrência da decadência.

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, DOU PROVIMENTO, uma vez que reconhecida a ocorrência da decadência do crédito tributário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza