



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10530.724459/2015-52
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.840 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de outubro de 2022
Recorrente PAULO CESAR DE SOUZA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2010

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. IMPOSTO APURADO. PAGAMENTO. ANTECIPAÇÃO COMPROVADA. DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO. STJ. RESP Nº 973.733/SC. DECISÃO. SEDE. RECURSOS REPETITIVOS. VINCULAÇÃO. APLICÁVEL.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, cancelando-se, de ofício, o crédito tributário controvertido, eis que atingido pela decadência, restando prejudicada a análise das demais razões de defesa apresentadas pelo Recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros(a): Ana Claudia Borges de Oliveira, Rodrigo Duarte Firmino, Honório Albuquerque de Brito (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz (presidente), Gregório Rechmann Junior e Vinícius Mauro Trevisan.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente da revisão de sua Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural referente ao exercício de 2010 - DITR/2010, correspondente ao imóvel rural "Fazenda Barra" – NIRF nº 6.017.662-8.

Lançamento

O Contribuinte declarou o valor da terra nua por hectare (VTN/ha) inferior àquele constante do Sistema de Preços de Terra (SIPT). Por conseguinte, dita valoração foi arbitrada, restando constituído reportado crédito tributário, consoante se vê no excerto da Notificação de Lançamento, que ora transcrevo (processo digital, fl. 4):

Após regularmente intimado, o sujeito passivo não comprovou por meio de Laudo de Avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653-3 da ABNT, o valor da terra nua declarado.

No Documento de Informação e Apuração do ITR [DIAT], o campo valor da terra nua por ha [VTN/ha] foi arbitrado considerando o valor obtido no Sistema de Preços de Terra [SIPT], e o valor total da terra nua foi calculado multiplicando-se esse VTN/ha arbitrado pela área total do imóvel.

Nesse sentido, trago a contextualização da autuação, caracterizada pela discriminação das divergências verificadas entre as informações declaradas na DITR revisada e aquelas registradas no "Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido" (processo digital, fl. 5):

Linha	Descrição	Declarado (DITR)	Apurado (NL/AI)
24	Valor da Terra Nua (R\$)	18.000,00	3.276.856,50
25	Valor da Terra Nua Tributável (R\$)	11.446,20	2.083.753,04
27	Imposto Devido (R\$)	183,13	33.340,04
Diferença de Imposto (Apurado – Declarado).....			33.156,91

Impugnação

Inconformado, o Autuado apresentou contestação, assim resumida no relatório da decisão de primeira instância - Acórdão nº 03-092.493 - proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DRJ/BSB - de onde transcrevo o seguinte excerto (processo digital, fl. 108):

Cientificado do lançamento em **18/09/2015** (fls. 03), o contribuinte apresentou em **16/10/2015** a impugnação de fls. 18, exposta nesta sessão e lastreada nos documentos de fls. 23/44, alegando erro na referida DITR/2010, conforme laudos técnicos de avaliação e de uso do solo, para contestar a área tributável e o pagamento de imposto indevido, cancelando-se a referida notificação, visto que toda a área do imóvel estava coberta com vegetação nativa; em **19/01/2016**, foi apresentada a versão completa dos referidos laudos (fls. 50/103).

(Destaque no original)

Julgamento de Primeira Instância

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília, por unanimidade, julgou procedente em parte a contestação do Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 106 a 112):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2010

DA PERDA DA ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento administrativo ou de medida de fiscalização exclui a espontaneidade do sujeito passivo, em relação a atos anteriores, para alterar dados da declaração do ITR que não sejam objeto da lide.

DA REVISÃO DE OFÍCIO - ERRO DE FATO.

A revisão de ofício dos dados informados pelo contribuinte, na DITR/2010, somente poderia ser aceita quando comprovada a hipótese de erro de fato com documentos hábeis, nos termos da legislação pertinente.

DA ÁREA COBERTA POR FLORESTAS NATIVAS.

Para ser excluída da área tributável do ITR/2010, exige-se que essa área ambiental pretendida tenha sido objeto de Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado em tempo hábil no IBAMA.

DO VALOR DA TERRA NUA - VTN.

O VTN arbitrado pela autoridade fiscal deverá ser revisto, com base em laudo técnico com ART/CREA emitido por profissional habilitado, demonstrando de maneira convincente o valor fundiário do imóvel rural avaliado e suas peculiaridades, à época do fato gerador do imposto.

Impugnação Procedente em Parte.

A propósito, conforme excertos transcritos na sequência, o julgador de origem reconheceu parcial procedência da impugnação apresentada pelo Contribuinte, cancelando parcela do crédito constituído, nestes termos (processo digital, fls. 110 e 111):

Do Valor da Terra Nua – VTN

A autoridade fiscal considerou ter havido subavaliação no cálculo do VTN declarado para o ITR/2010, **R\$ 18.000,00 (R\$ 7,18/ha)** e arbitrou-o em **R\$ 3.276.856,50 (R\$ 1.307,50/ha)** com base no SIPT/RFB (fls. 09), instituído em consonância com o art. 14 da Lei 9.393/1996, observados o art. 3º da Portaria SRF nº 447/2002 e o item 6.8. da Norma de Execução COFIS nº 02/2010, aplicável à execução da malha fiscal desse exercício.

[...]

Ao contribuinte reservou-se o direito de apresentar laudo técnico de avaliação, com as exigências apontadas nos termos de intimação e de constatação (fls. 08/09 e 13/16), demonstrando que o seu imóvel rural apresenta condições desfavoráveis que justificassem o VTN declarado para o seu imóvel, condizente com os preços de mercado praticados àquela época (**01/01/2010**), consoante o disposto no § 2º do art. 8º da Lei 9.393/1996.

O requerente apresentou laudo técnico de avaliação com ART/CREA e anexos (fls. 53/103), elaborado por engenheiro agrônomo, que apontou para o ITR/2010 o VTN/ha de **R\$ 531,48/ha** (fls. 90), equivalente a **R\$ 1.331.995,17** para a área total declarada (**2.506,2 ha**), a ser considerado para a finalidade a que se propõe, no teor da referida legislação.

O laudo técnico, elaborado por profissional habilitado, atende aos requisitos essenciais estabelecidos na NBR 14653-3 da ABNT, demonstrando de maneira convincente o valor fundiário do imóvel e suas características particulares desfavoráveis, sendo considerado documento hábil para alterar o VTN arbitrado, nos termos da NE/Cofis nº 002/2010.

Dessa forma, entendo que deva ser revisto o VTN arbitrado pela autoridade fiscal, para o imóvel rural "Fazenda Barra" (NIRF 6.017.662-8), e acatado o VTN de **R\$ 1.331.995,17 (R\$ 531,48/ha)** para o ITR/2010, de acordo com o referido laudo de avaliação.

(Destques no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, repisando os argumentando apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 118 a 127):

1. Requer suspensão da exigibilidade do referido crédito tributário enquanto não definitivamente constituído.
2. Manifesta que, além da APP e ARL, a área remanescente de 1.593,8 ha estava coberta por floresta nativa, consoante laudo apresentado.
3. Pleiteia a retificação da distribuição das áreas declaradas, independentemente da apresentação de ADA tempestivo.
4. Discorre acerca de suposta nulidade da decisão recorrida sob o fundamento genérico de que houve agressão a princípios constitucionais.
5. Transcreve jurisprudência perfilhada à sua pretensão.

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 18/9/2020 (processo digital, fl. 115), e a peça recursal foi interposta em 16/10/2020 (processo digital, fl. 118), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Matéria não impugnada nem recorrida

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 n.º 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 n.º 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.

Conversão do julgamento em diligência

Diante do cenário apontado, tratando-se de autuação decorrente de revisão da DITR/2010, cuja ciência ocorreu somente em 18/9/2015, era apropriado se ter informação precisa acerca da comprovação de pagamentos antecipados, eis que, se fosse o caso, o crédito atingido pela decadência teria de ser cancelado, ainda que de ofício. Afinal, tanto foi declarado o imposto apurado espontaneamente de R\$ 183,13 como, na Notificação de Lançamento, restaram afastadas supostas hipóteses de fraude, dolo ou simulação (processo digital, fls. 3 e 5).

Nesse pressuposto, quando manifestada controvérsia foi inicialmente apreciada na sessão do dia 7 de outubro de 2021, mencionado julgamento foi convertido em diligência para que a Unidade Preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil adotasse as providências solicitadas por meio da Resolução n.º 2402-001.109, da qual extraio os seguintes excertos (processo digital, fls. 135 a 141):

Dispositivo:

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil instrua os autos com as informações solicitadas, nos termos do voto que segue na resolução.

Voto:

Nesse pressuposto, é razoável a Unidade Preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil juntar aos autos a comprovação de supostos pagamentos antecipados do imposto objeto da autuação em análise - DIAT do exercício de 2010, Nirf n.º 6.017.662-8. Nestes termos, o resultado do reportado levantamento deverá ser consolidado em **relatório fiscal conclusivo**, nele constando, se confirmada a antecipação de pagamento, os valores e as respectivas datas de recolhimento.

Conclusão:

Ante o exposto, voto por converter o presente julgamento em diligência para que a Unidade Preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil adote as providências solicitadas na presente resolução.

Informação fiscal da diligência

A Unidade demandada anexou documentação comprobatória, restando confirmada a antecipação de pagamento questionada, já que o recolhimento espontâneo do imposto apurado se deu em 17/6/2011, anteriormente à ciência do Termo de Início de Fiscalização, ocorrida somente em 9/6/2015. Confira-se mediante os excertos transcritos na sequência:

Ciência do Termo de Intimação Fiscal (processo digital, fl. 12):

EDITAL DE INTIMAÇÃO FISCAL N° 00018, de 25 de Maio de 2015.

[...]

Sujeito(s)/Passivo(s)		
Nome Completo / Razão Social	CPF/CNPJ	Termo de Intimação Fiscal (ITR)
PAULO CESAR DE SOUZA	499.408.219-72	3825/00024/2015

[...]

Data de afixação: 25/05/2015

Data de desafixação: 09/06/2015

Informação Fiscal da Diligência (processo digital, fl. 145):

Em atenção à diligência proposta pelo egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no âmbito da resolução retro identificada, informo que o imposto apurado na DITR 2010 (entregue em 17/06/2011) **foi recolhido em 17/06/2011**, em cota única, no valor total de R\$ 234,40, sendo R\$ 183,13 a título de valor principal (código 1070), R\$ 36,62 a título de multa de mora e R\$ 14,65 referente a juros de mora, conforme se vê no extrato anexado à e-fl. 144.

(Destaque no original)

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 n.º 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 apropriação indébita de CSP, 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 conseguinte, tocante ao montante recolhido, citado entendimento é igualmente aplicável ao imposto ora contestado, vez que também de apuração e recolhimento a cargo do contribuinte, resultando extinção do respectivo crédito sob a condição resolutória de sua ulterior homologação.

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

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

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

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de **antecipar** o pagamento **sem prévio exame** da autoridade administrativa [...]

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

(Destaquei)

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

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

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

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

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

Trata-se de mandamento que deverá ser compulsoriamente aplicado quanto aos fatos não moldurados pela regra especial vista precedentemente (CTN, art.150, § 4º). Contudo, despidendo arrazoar os contextos da fiscalização ser iniciada ainda no exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, § único) e da autuação previamente anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II), pois não demandam esclarecimentos complementares. Afinal, em qualquer caso, explanado decurso temporal terá sua contagem inicial da ciência de início do procedimento fiscal e da decisão administrativa irreformável, respectivamente, exatamente como 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 n.º 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 n.º 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 impositivo, 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 Fisco 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 n.º 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 respectivamente. 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 Receita Federal do Brasil estabeleceu que a Declaração em análise (DITR/2010) deveria ser entregue entre 1º e 30 de setembro do citado ano, consoante art. 6º da Instrução Normativa RFB nº 1.058, de 26 de julho de 2010, nestes termos:

Art. 6º A DITR deve ser apresentada no período de 1º a 30 setembro de 2010:

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

Como se vê nos tópicos preliminares “**Conversão do julgamento em diligência**” e “**Informação fiscal da diligência**”, há pagamento antecipado do imposto originariamente apurado, eis que dita arrecadação se deu em 17/6/2011, anteriormente à ciência do Termo de Início de Fiscalização ocorrida somente em 9/6/2015. Ademais, nos termos discriminados na notificação de lançamento, restaram afastadas supostas hipóteses de fraude, dolo ou simulação, as quais vinculariam a aplicação da regra geral presente no CTN, art. 173, inciso I (processo digital, fls. 6, 12, 144 e 145).

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

Assim entendido, o termo inicial do lapso temporal sob análise operou-se em 1º de janeiro de 2010, data de ocorrência do respectivo fato gerador, sucedendo seu término em 31/12/2014, anteriormente à ciência da autuação ora contestada, que se deu somente em 18/9/2015. Portanto, supracitado crédito deverá ser cancelado, já que atingido pela decadência (processo digital, fl. 3).

Conclusão

Ante o exposto, de ofício, voto por extinguir o crédito tributário controvertido, eis que atingido pela decadência, restando prejudicada a análise das razões de defesa apresentadas pelo Recorrente.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz