



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10540.721384/2013-77
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.818 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 29 de junho de 2023
Recorrente REGINAMAR DE RESENDE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2008

DECADÊNCIA. PAGAMENTO APÓS A DATA DE VENCIMENTO DO TRIBUTO. CONTAGEM DE PRAZO NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN.

O pagamento após o vencimento não é apto a atrair a incidência do art. 150, § 4º, do CTN. No caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, havendo recolhimento em atraso pelo contribuinte, efetuado no ano subsequente ao vencimento da obrigação tributária, mesmo que ocorrido antes do lançamento ou iniciado procedimento fiscal, 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 decadencial para o lançamento de ofício é contado na forma do disposto no inc. I do art. 173 do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz (relatora), Joao Victor Ribeiro Aldinucci e Marcelo Milton da Silva Risso que davam provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti e Sheila Aires Cartaxo Gomes. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mario Hermes Soares Campos.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos – Redator *ad hoc*

(documento assinado digitalmente)

Mario Hermes Soares Campos – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz (relatora), Mario Hermes Soares Campos (redator *ad hoc* e redator designado), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Regis Xavier Holanda (Presidente).

Conforme o art. 17, inciso III, do Anexo II, do RICARF, o Presidente Substituto da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Conselheiro Régis Xavier Holanda, designou para redator *ad hoc* e também como “redator designado” o Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, para formalizar os votos vencido e vencedor do presente acórdão, dado que a relatora original, Conselheira Ana Cecilia Lustosa da Cruz, não mais integra este Conselho.

Como redator *ad hoc* apenas para formalizar o voto vencido do acórdão, o Conselheiro Mário Hermes Soares Campos serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pela relatora original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo contra o Acórdão n.º **2401-007.537**, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, em 03 de março de 2020, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 170 e seguintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2008

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.

DA REVISÃO DE OFÍCIO. ERRO DE FATO.

A revisão de ofício de dados informados pelo contribuinte na sua DITR somente cabe ser acatada quando comprovada nos autos, com documentos hábeis, a hipótese de erro de fato, observada a legislação aplicada a cada matéria.

DO ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte, quando solicitado pela autoridade fiscal, comprovar com documentos hábeis, os dados informados na sua DITR, posto que é seu o ônus da prova.

DA ÁREA DE PRODUTOS VEGETAIS.

As áreas destinadas à atividade rural utilizadas na produção vegetal cabem ser devidamente comprovadas com documentos hábeis, referentes ao ano-base do exercício relativo ao lançamento.

DA ÁREA DE PASTAGENS. DO REBANHO.

A área de pastagens a ser aceita será a menor entre a área de pastagens declarada e a área de pastagens calculada, observado o respectivo índice de lotação mínima por zona de pecuária, fixado para a região onde se situa o imóvel. O rebanho necessário para justificar a área de pastagens aceita cabe ser comprovado com prova documental hábil, referente ao ano anterior ao exercício do lançamento.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 200 e seguintes, houve sua admissão parcial por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 257 e seguintes para rediscutir a matéria **(b) “reconhecimento da decadência, considerando que a decisão recorrida contrariou súmula do CARF e decisão do STJ, em sede de processos repetitivos”**.

Em razão do indeferimento de seguimento das demais matérias indicadas no recurso, o sujeito passivo interpôs Agravo de fls. 280, que foi inadmitido conforme se extrai do Despacho de fl. 290.

Em seu **recurso, o Sujeito passivo** indica como paradigma o Acórdão de nº 9202-008.472, e **aduz**, em síntese, que:

- a) Como se trata de decadência tributária, matéria eminentemente de ordem pública, é dever da Autoridade Julgadora, diante da nova interpretação, aplicá-la ao caso em tela e reconhecer a ocorrência da decadência.
- b) na Súmula 99 do CARF2, não se encontra a ressalva de que o pagamento deve ser tempestivo, mas apenas que, por ocasião da homologação do pagamento, este esteja realizado.
- c) se no momento da autuação já fazia mais de 4 anos que a Declaração de ITR e o pagamento haviam sido feitos, o Fisco tinha todas as condições de verificar a validade e certeza dos atos praticados pelo sujeito passivo.

Intimada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões, e argumentou que

- a) o recorrente não demonstrou, de forma analítica, a semelhança fática dos casos confrontados.
- b) para que se possa cogitar de lançamento por homologação a ensejar a aplicação do artigo 150, § 4º do CTN, o contribuinte deve ter procedido à antecipação do pagamento do tributo. Não ocorrendo a antecipação do pagamento, nada há a homologar, ocorrendo, em verdade, lançamento de ofício, o qual rende ensejo, para determinação do termo inicial da contagem do prazo de decadência, à aplicação da norma contida no art. 173, I, do CTN.
- c) a antecipação do pagamento do tributo deve estar lastreada em prova hábil e idônea à comprovação desse fato (DARF's, relatório e/ou planilhas elaboradas pela auditoria fiscal, etc.) e nos termos do art. 373, inciso II, do Código de Processo Civil, o ônus da prova do pagamento é do contribuinte para fins de aplicação do art. 150, § 4º, do CTN na contagem do prazo decadencial.

Após, os autos vieram conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Redator *ad hoc*.

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pela relatora original, Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não coincide com o meu, como resta consignado no voto vencedor.

1. Do conhecimento

Com relação ao pedido atinente ao efeito retroativo da norma que afastou o voto de qualidade, esclareço que a matéria é alheia à competência do Colegiado, considerando que incumbe ao Presidente de Turma aplicar a regra vigente acerca da sistemática de votação.

Assim, tal tema não é objeto de deliberação pelo Colegiado, pois à CSRF compete a análise de divergência jurisprudencial apta à apreciação pela via do Recurso Especial.

Portanto, rejeito a alegação suscitada acerca da forma de contagem dos votos do Colegiado.

Com relação à matéria admitida para averiguação por essa Turma, consoante o Despacho de Admissibilidade, sustenta a Recorrida a impossibilidade de conhecimento do Recurso Especial, pois o Sujeito Passivo *não se desincumbiu, com êxito, do ônus de demonstrar de modo analítico a divergência de teses entre órgãos julgadores diversos sobre a mesma matéria.*

Convém esclarecer que a demonstração da divergência não requer necessariamente a elaboração de quadro comparativo, tampouco de cotejo analítico, desde que fiquem claros no recurso os pontos que estão sendo suscitados.

A fim de aferir a divergência jurisprudencial suscitada, faço um quadro comparativo entre a decisão recorrida e o acórdão paradigma:

ACÓRDÃO RECORRIDO 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. (...). Cuida-se de lançamento relativo ao exercício de 2008. O fato gerador do imposto se dá no primeiro dia do ano, isto é, em 01/01/2008. Para o exercício de 2008, o prazo para entrega das declarações do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) terminou no dia 30 de setembro daquele ano. No presente caso, <u>não houve pagamento antecipado do imposto no ano de 2008, quando do vencimento da obrigação tributária. O contribuinte recolheu o tributo declarado apenas no dia 24/11/2009, com juros e multa de mora (fls. 72).</u> Com a falta de pagamento da obrigação principal, passou a incidir sobre o fato	9202-008.472 DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. EXISTÊNCIA DE RECOLHIMENTOS PARCIAIS. REGRA DO ART. 150, § 4º, DO CTN. O prazo decadencial para o lançamento é regido pelo art. 150, § 4º, do CTN, se, inexistindo dolo, fraude ou simulação, houver pagamento parcial. (...). O critério de determinação da regra decadencial aplicável (art. 150, § 4º ou art. 173, inc. I) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, mesmo que não tenha sido incluída na sua base de cálculo a rubrica ou o levantamento específico apurado pela fiscalização, bem como a inexistência de dolo, fraude ou simulação. Se o sujeito passivo antecipa o montante do tributo, mas em valor inferior ao efetivamente devido, o prazo para a autoridade administrativa manifestar se concorda ou não com o recolhimento tem início; em não havendo concordância, deve haver lançamento de ofício no prazo determinado pelo art. 150, § 4º, salvo a existência de dolo, fraude ou simulação, casos em que se aplica o art. 173, inc. I. Expirado o prazo, considera-se realizada tacitamente a homologação pelo Fisco, de maneira que essa homologação tácita tem
---	--

tributário, a partir de 01/01/2009, a norma geral de decadência do direito de constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública, prevista no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional (CTN).

É dizer, na hipótese de inércia da Fazenda Pública por cinco anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia realizar o lançamento, ocorreria a perda do direito de constituir o crédito tributário.

Aliás, sob essa perspectiva, e não qualquer outra, a administração tributária poderia efetuar seu planejamento de ações fiscais, ao longo do tempo, no universo de contribuintes.

Quando a norma de decadência do inciso I do art. 173 do CTN irradia seus efeitos sobre a relação jurídica tributária, não há lógica que a conduta do devedor possa antecipar o termo inicial da contagem do prazo decadencial do lançamento de ofício, a partir da data da ocorrência do fato gerador, na forma do § 4º do art. 150 do CTN, em detrimento explícito do direito patrimonial do credor.

Com efeito, a incidência de determinada norma decadencial sobre a relação jurídica tributária, todas as demais, por óbvio, restam inaplicáveis, salvo a hipótese de fato superveniente estabelecido na própria lei, como é a decisão definitiva que tenha anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (art. 173, inciso II, do CTN).

No que tange à decadência tributária, a construção jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça buscou uniformizar a interpretação das diferentes regras estabelecidas no Código Tributário Nacional, sobretudo para o termo inicial de contagem.

Em momento algum, a atual jurisprudência pressupõe, na sistemática do lançamento por homologação, a possibilidade de transmutação de regra de decadência, decorrente da antecipação do pagamento do tributo a qualquer tempo, ao talante do sujeito passivo. Com maior razão, quando o prazo para o lançamento de ofício teve seu início no

natureza decadencial. Se, por outro lado, não houver o pagamento prévio pelo contribuinte, não há homologação (expressa ou tácita) a ser exercida pelo Fisco e o direito de constituição do crédito não é contado do fato gerador, mas sim do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (...).

Neste caso concreto, entendo que o fato de a fiscalização ter deduzido, na notificação de lançamento, o imposto apurado pelo sujeito passivo na DITR, comprova o recolhimento antecipado, mormente em função da inexistência de outros elementos probatórios que demonstrem o contrário. Veja-se, nesse sentido, o demonstrativo de apuração do imposto devido (fl. 8 do e-processo), no qual a autoridade autuante deduz a quantia de R\$177,13, a título de ITR declarado. Por outro lado, a Fazenda Nacional poderia ter demonstrado, logo após a decisão recorrida, que o sujeito passivo não teria efetuado o recolhimento, o que não foi feito.

Além disso, em sede de contrarrazões, o sujeito passivo **demonstrou ter recolhido o ITR antes do início da ação fiscal** (antes do prévio exame da autoridade lançadora), precisamente em 30/9/8, com os acréscimos legais correspondentes (efl. 553).

A propósito, embora o pagamento tenha sido efetuado **após o vencimento da obrigação, ele ocorreu antes do início da ação fiscal** (trata-se, pois, de pagamento antecipado, ou, na dicção do art. 150, caput, do Código Tributário Nacional, de recolhimento anterior ao “prévio exame da autoridade administrativa”) e é relativo ao fato gerador discutido neste processo; e, como o prazo decadencial conta-se do fato gerador, e não do pagamento, é aplicável o art. 150 § 4º, do Código Tributário Nacional, ao presente lançamento suplementar.

primeiro dia do exercício subsequente ao vencimento da obrigação tributária. Tendo em vista o termo inicial do prazo decadencial em 01/01/2009, nos termos do inciso I do art. 173 do CTN, com ciência pelo autuado da notificação de lançamento no dia 02/10/2013, não se operou a decadência do crédito tributário.	
---	--

Comparando-se o teor do acórdão recorrido e do acórdão paradigma, identifica-se a divergência jurisprudencial suscitada. As situações fáticas são semelhantes, uma vez que em ambos os casos **concretos houve pagamento após o vencimento da obrigação e antes do início da ação fiscal.**

Contudo, na **decisão recorrida**, o Colegiado entendeu que o pagamento realizado após o vencimento da obrigação não é apto a atrair a decadência do art. 150, § 4º, do CTN. Já o **Paradigma** consigna que, mesmo realizado a destempo, o pagamento deve ser considerado como antecipação e é, assim, apto a atrair a decadência do art. 150, § 4º, do CTN.

A controvérsia, desse modo, cinge-se em saber se, com essas circunstâncias fáticas de o pagamento ter ocorrido após o vencimento da obrigação e antes do início do procedimento fiscal seria considerado apto a atrair a incidência do art. 150, § 4º, do CTN.

Postas essas considerações, entendo que há divergência jurisprudencial e, desse modo, voto em conhecer do recurso.

2. Do mérito.

Quanto ao mérito, em razão de ter participado da votação do acórdão utilizado como paradigma e por ter posição convergente com o exarado pelo Relator João Victor Ribeiro Aldinucci, utilizo-me, como razões de decidir o seu voto, consoante abaixo transcrito:

O critério de determinação da regra decadencial aplicável (art. 150, § 4º ou art. 173, inc. I) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, mesmo que não tenha sido incluída na sua base de cálculo a rubrica ou o levantamento específico apurado pela fiscalização, bem como a inexistência de dolo, fraude ou simulação.

Se o sujeito passivo antecipa o montante do tributo, mas em valor inferior ao efetivamente devido, o prazo para a autoridade administrativa manifestar se concorda ou não com o recolhimento tem início; em não havendo concordância, deve haver lançamento de ofício no prazo determinado pelo art. 150, § 4º, salvo a existência de dolo, fraude ou simulação, casos em que se aplica o art. 173, inc. I. Expirado o prazo, considera-se realizada tacitamente a homologação pelo Fisco, de maneira que essa homologação tácita tem natureza decadencial.

Se, por outro lado, não houver o pagamento prévio pelo contribuinte, não há homologação (expressa ou tácita) a ser exercida pelo Fisco e o direito de constituição do crédito não é contado do fato gerador, mas sim do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No mesmo sentido, o entendimento do STJ, em sede de recurso representativo de controvérsia:

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 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) (destacou-se)

Neste caso concreto, entendo que o fato de a fiscalização ter deduzido, na notificação de lançamento, o imposto apurado pelo sujeito passivo na DITR, comprova o recolhimento antecipado, mormente em função da inexistência de outros elementos probatórios que demonstrem o contrário. (...). Por outro lado, a Fazenda Nacional poderia ter demonstrado, logo após a decisão recorrida, que o sujeito passivo não teria efetuado o recolhimento, o que não foi feito.

Conforme se extrai do cálculo do imposto devido, o lançamento se deu pela diferença entre o valor declarado e o apurado. Portanto, infere-se que houve recolhimento parcial, pois trata-se de imposto suplementar. (Folha 8 do Vol 1).

Além disso, a propósito, embora o pagamento tenha sido efetuado após o vencimento da obrigação, ele ocorreu antes do início da ação fiscal (trata-se, pois, de pagamento antecipado, ou, na dicção do art. 150, caput, do Código Tributário Nacional, de recolhimento anterior ao “prévio exame da autoridade administrativa”) e é relativo ao fato gerador discutido neste processo; e, como o prazo decadencial conta-se do fato gerador, e não do pagamento, é aplicável o art. 150 § 4º, do Código Tributário Nacional, ao presente lançamento suplementar

Dessa forma, como bem destacado no voto vencido da decisão recorrida, o fato gerador do ITR, exercício 2008, ocorreu em 01/01/2008, sendo este o termo inicial para a contagem do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN. Dessa forma, a autoridade administrativa teria até o dia 31/12/2012 para expressamente homologar o pagamento feito ou constituir crédito tributário suplementar (05 anos a partir da ocorrência do fato gerador), sob pena de homologação tácita.

Assim, tendo em vista que o contribuinte autuado teve ciência da Notificação de Lançamento apenas em 02/10/2013 (fls. 33 e 77), não restam dúvidas de que o direito de efetuar o lançamento já havia decaído.

Diante do exposto, voto em conhecer do recurso e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos (voto de Ana Cecília Lustosa da Cruz)

Voto Vencedor

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos – redator designado

Em que pese o esmerado e bem fundamentado voto, peço *vênia* à e. Relatora para apresentar respeitosa divergência, posto que vislumbro evidências que me inclinam a entendimento contrário ao provimento do presente Recurso Especial da contribuinte.

Conforme bem relatado, o que se discute no presente Recurso é a decisão da 1ª Turma / 4ª Câmara desta 2ª Seção Julgamento, que apreciando argumento atinente à ocorrência de decadência do lançamento, entendeu que o pagamento realizado após o vencimento da obrigação não seria apto a atrair a aplicação do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN. Destarte, a controvérsia cinge-se em saber se, pelas circunstâncias fáticas, de o pagamento ter ocorrido após o vencimento da obrigação e antes do início do procedimento fiscal, caberia aplicação do prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, conforme pleiteia a recorrente e decidido no paradigma, ou seria caso de aplicação do art. 173, I, do *Codex*, nos termos do Voto Vencedor da matéria no acórdão recorrido.

Consignou-se no Voto Vencedor que, no caso sob análise não houve pagamento antecipado do imposto no momento do vencimento da obrigação tributária (ano de 2008), tendo a contribuinte recolhido o tributo declarado apenas no dia 24/11/2009, com juros e multa de mora. Decidiu-se assim que, com a falta de pagamento na data de vencimento da obrigação principal, passou a incidir sobre o fato tributário, a partir de 01/01/2009, a norma geral de decadência do direito de constituição do crédito pela Fazenda Pública, prevista no inciso I do art. 173 do CTN. Pontua ainda o i.redator, que a partir do momento em que a norma de decadência

do inc. I do art. 173 do CTN irradia seus efeitos sobre a relação jurídica tributária, não haveria lógica que a conduta do devedor pudesse antecipar o termo inicial da contagem do prazo decadencial do lançamento de ofício, a partir da data da ocorrência do fato gerador, na forma do § 4º do art. 150 do CTN, em detrimento explícito do direito patrimonial do credor.

O tema não é estranho a este Colegiado, onde em situações análogas, em que o recolhimento do tributo é extemporâneo, mesmo que antes do lançamento, ou do início do procedimento fiscal, vem decidindo tratar-se de 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. Noutras palavras, em não havendo pagamento do tributo até a data de seu vencimento, o *dies a quo* do prazo quinquenal será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inc. I, do art. 173, do CTN. Nesse sentido, o voto condutor do Acórdão nº 9202-007.369, de 28/11/2018, da lavra da i.Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, cujos fundamentos reproduzo e agrego às minhas razões de decidir:

(...)

Conforme o Recurso Especial nº 973.733/SC, do STJ, proferido com efeito repetitivo, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, constatando-se o pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, até a data do vencimento, o prazo decadencial é de cinco anos contados da data do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

Entretanto, ultrapassada a data de vencimento do tributo, sem que se verifique o respectivo pagamento, a regra aplicável passa a ser a do art. 173, I, do CTN - primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado já que, ausente o recolhimento no momento oportuno, o Fisco fica prejudicado na sua tarefa de homologar o lançamento. Com efeito, o pagamento antecipado não constitui uma opção e sim uma obrigação, sujeita a regras específicas, cujo descumprimento compromete a sistemática do lançamento por homologação.

Nesse sentido, oportuno trazer à colação trecho do voto vencido do Ilustre Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida, que bem demonstra a fragilidade da sistemática, caso fosse dado ao Contribuinte aproveitar-se do benefício do art. 150, § 4º, do CTN, mediante pagamento fora do prazo:

"Não fosse assim, a fixação do termo a quo do prazo decadencial ficaria ao livre arbítrio do contribuinte, que o modificaria de acordo com os seus próprios interesses, o que, à evidência, não se mostra em harmonia com a segurança jurídica que deve prevalecer nas relações jurídico-tributárias.

Em outras palavras: não seria razoável admitir que o termo inicial do prazo decadencial se deslocasse do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a data da ocorrência do fato gerador porque o contribuinte, após o início do prazo, resolveu efetuar pagamento parcial do imposto devido, haja vista que o termo inicial do prazo de decadência não pode ser alterado ao alvedrio do contribuinte.

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

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

Acorde demonstrado no recorte acima, para efeito da contagem do prazo decadencial conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN, o pagamento antecipado, na data do

vencimento da obrigação, não constitui uma mera opção do interessado, e sim, um dever, sujeito à estrita observância, cujo descumprimento importa no deslocamento de tal prazo para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inc. I do CTN). Nesse mesmo sentido, o Acórdão 9202-010.594, desta 2ª Turma/CSRF, relatoria do i. Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, que apresenta a seguinte ementa:

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 após o vencimento não é apto a atrair a incidência do art. 150, § 4º, do CTN.

Portanto, considerando que o fato gerador do ITR do exercício de 2008 ocorreu em 01/01/2008, com vencimento do tributo em 30/09/2008, tendo o pagamento do valor declarado ocorrido somente em dia 24/11/2009 (no exercício seguinte ao do vencimento), 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, 01/01/2009, estendendo-se até 31/12/2013. Desse modo, tendo sido a contribuinte cientificada da Notificação de Lançamento em 02/10/2013, forçoso se concluir pela regularidade do lançamento.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Mario Hermes Soares Campos