



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.726525/2011-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-008.977 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de janeiro de 2021
Recorrente ARTHUR CAVALCANTI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2007

ARGUIÇÃO DE INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE JULGADORA. TRANSFERÊNCIA DE COMPETÊNCIA DE JULGAMENTO. REGULARIDADE.

As Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento são órgãos de jurisdição nacional e podem apreciar litígios instaurados em qualquer local do território nacional.

ARGUIÇÃO DE INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE JULGADORA. TRANSFERÊNCIA DE PROCESSOS ADMINISTRATIVOS. REGULARIDADE.

A transferência de processos administrativos entre as Delegacias de Julgamentos (DRJ) é atividade de cunho meramente operacional, não podendo se cogitar da nulidade da decisão de primeira instância se o julgador tinha competência para análise da matéria.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 173, I, DO CTN.

O art. 62-A do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733 - SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com que a ordem do art. 150, §4º, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, I, nas demais situações.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL DO PRAZO DE DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DA REGRA DO ART. 173, I, DO CTN. OBRIGATORIEDADE.

Nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado, o dies a quo do prazo quinquenal de decadência rege-se pelo disposto no art. 173, I, do CTN.

Considera-se pagamento antecipado aquele efetuado antes do início da fluência do art. 173, I, do CTN, vez que inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, I, do Codex Tributário.

**MATÉRIA NÃO SUSCITADA EM SEDE DE DEFESA/IMPUGNAÇÃO.
PRECLUSÃO PROCESSUAL.**

Não devem ser conhecidas as razões/alegações constantes do recurso voluntário que não tenham sido suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual.

REQUISIÇÃO DE ESPONTANEIDADE. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS.

Ultrapassado o prazo de 60 dias entre as intimações por escrito ao contribuinte fica caracterizada a requisição de espontaneidade. A apresentação de documentos por parte do contribuinte não interrompe o prazo para a verificação da requisição da espontaneidade

REQUISIÇÃO DE ESPONTANEIDADE. EFEITOS .

A recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos por ele praticados no decurso desse prazo.

VALOR DA TERRA NUA. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Considera-se incontroversa a matéria expressamente não contestada pelo sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer as seguintes áreas do imóvel: a) 40,2 ha de área de preservação permanente; b) 62,4 ha de área de reserva legal; c) 14,2 ha de área em descanso; d) 160,3 ha de área de pastagem; e e) 5,2 ha de área ocupada com benfeitorias úteis e necessárias destinadas à atividade rural. Vencidos os conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto e Matheus Soares Leite que davam provimento ao recuso para reconhecer a decadência do crédito tributário. Solicitou fazer declaração de voto o conselheiro Matheus Soares Leite.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lopes Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andrea Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch

Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo, André Luis Ulrich Pinto (suplente convocado)

Relatório

Trata-se, na origem, de notificação de lançamento, referente ao imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) do imóvel “Retiro dos Maias, Boa Vista, Padres – NIRF 6.307.141-0”, referente a:

- a) Falta de comprovação da área de produtos vegetais declarada;
- b) Falta de comprovação do valor de terra nua (VTN) declarado.

De acordo com o relatório fiscal de e-fls. 05-06 consta que o contribuinte foi intimado à comprovação dos dados declarados, porém não se manifestou. Informação fiscal de e-fl. 112 esclarece que o contribuinte, intimado em 23/08/2011, apresentou resposta (e-fls. 14-15) somente em 14/02/2012

Ciência da notificação em 10/04/2012, conforme recibo (e-fl. 112).

Impugnação (e-fls.127-129) na qual, expressamente aceitando o VTN arbitrado pela fiscalização, alega que:

- Houve erro na declaração do ITR, em que toda a área foi declarada como de produtos vegetais;
- O imóvel tem áreas de preservação permanente, reserva legal, estradas e benfeitorias, área de descanso e pastagem, fazendo o aproveitamento do imóvel em 85,4%.

Lançamento julgado procedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ). Decisão (e-fls. 165-171) com a seguinte ementa:

ÁREA UTILIZADA COM PRODUTOS VEGETAIS. VALOR DA TERRA NUA. MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS.

Considera-se incontroversa a matéria não expressamente contestada pelo sujeito passivo.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ÁREA DE RESERVA LEGAL. ÁREA COBERTA POR FLORESTA NATIVA. AVERBAÇÃO DA ÁREA DE RESERVA LEGAL E ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL TEMPESTIVO. AUSÊNCIA. NÃO RECONHECIMENTO DA ISENÇÃO.

A não incidência de ITR sobre áreas de interesse ambiental depende da prova da existência dessas áreas, nos termos da legislação ambiental, e da prova da entrega tempestiva do Ato Declaratório Ambiental – ADA perante o Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA.

ÁREA UTILIZADA COM PASTAGENS. ÁREA DE DESCANSO. ÁREA OCUPADA COM BENFEITORIAS. PROVA.

Para que a área de pastagem seja considerada no cálculo do grau de utilização do imóvel deve ficar comprovada a existência de animais apascentados no imóvel.

Para que a área de descanso seja considerada no cálculo do grau de utilização do imóvel essa situação deve constar de recomendação em laudo técnico.

A área ocupada com benfeitorias úteis e necessárias à atividade rural deve ser consignada em laudo técnico.

Ciência do acórdão em 10/01/2014 (sexta-feira), conforme AR (e-fl. 178)

Recurso voluntário (e-fls. 180-188) apresentado em 10/02/2014 (segunda-feira), no qual o recorrente alega que:

- Não era mais proprietário do imóvel no exercício de 2007;
- O órgão julgador era incompetente, em razão da localidade;
- O laudo apresentado comprova as áreas de reserva legal, preservação permanente e floresta nativa.

Foram também juntados memoriais às e-fls. 299 e ss.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Lopes Araújo, Relator.

Análise de admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, de modo que deve ser conhecido.

Competência do julgador a quo

O recorrente sustenta que a DRJ em Campo Grande (MS) era incompetente para julgar o processo, vez que a competência para julgamento de processos da 6ª Região Fiscal, relativos à ITR, era da DRJ Brasília na data da impugnação, conforme Portaria RFB 1.916, de 13/10/2010. Argui que a Portaria RFB 1.006, de 24/07/2013, que revogou a Portaria RFB 1.916/2010, não retirou a competência da DRJ Brasília.

Não lhe assiste razão.

À data do julgamento, em 09/12/2013, conforme anexo I da Portaria RFB 1.006/2013, ambas as DRJ – Brasília e Campo Grande – eram competentes para julgamento de ITR, sem distinção quanto à Região Fiscal de origem do processo.

Ressalte-se que a Portaria do Ministério da Fazenda n.º 203/2012, em vigor à data da transferência do processo, reconhecia a jurisdição nacional das DRJ:

Art. 233. Às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, com jurisdição nacional, compete conhecer e julgar em primeira instância, após instaurado o litígio, especificamente, impugnações e manifestações de inconformidade em processos administrativos fiscais:

Pela mesma Portaria, o Ministro da Fazenda delegou a atribuição de expedição de atos administrativos, nos seguintes termos:

Art. 280. Ao Secretário da Receita Federal do Brasil incumbe:

(...)

III - expedir atos administrativos de caráter normativo sobre assuntos de competência da RFB;

Fazendo uso dessa atribuição foi editada a Portaria 1.006/2013, estabelecendo a competência das DRJ somente por matéria, de modo a readequar a carga de trabalho entre cada delegacia conforme sua capacidade de julgamento:

Art. 2º A identificação dos processos a serem distribuídos às DRJ, de acordo com as prioridades estabelecidas na legislação, a competência por matéria e a capacidade de julgamento de cada unidade, ficará a cargo da Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial.

Para tanto, a redistribuição dos processos se aplicou também aos processos anteriormente protocolizados:

Art. 3º O disposto nesta Portaria aplica-se, inclusive, aos processos protocolizados anteriormente à sua edição.

Assim, verifica-se que a redistribuição processual entre as diferentes DRJ, todas com jurisdição nacional, é atividade de cunho meramente operacional, não havendo que se falar em nulidade da decisão recorrida.

Decadência

Cumprе observar que, dos documentos constantes dos autos, verifica-se que primeiramente foi tentada ciência via postal da notificação, porém sem sucesso, de acordo com comprovante de rastreamento dos Correios (e-fl.13) em que consta que a correspondência foi devolvida em 30/11/2011.

Apenas em 10/04/2012 se efetivou a ciência da autuação, dessa vez de forma pessoal, conforme recibo de e-fl. 112.

Como o fato gerador do ITR se dá em 1º de janeiro cada ano, seria possível se cogitar da decadência, tendo em vista o prazo previsto no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

No entanto, conforme jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, o prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário 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 do tributo ou quando, a despeito da previsão legal, não há pagamento, inexistindo declaração prévia do débito, nos termos do art. 173, I, do Código Tributário Nacional. Apenas quando houver antecipação do pagamento, ainda que parcial, aplica-se a regra do art. 150, §4º, do mesmo código, ou seja, a decadência se opera contados cinco anos da data do fato gerador, desde que não seja constatado dolo, fraude ou simulação.

No caso em questão, dos autos consta apenas um comprovante de pagamento do ITR relativo ao exercício 2007 (e-fl. 18). No entanto, esse pagamento foi efetuado em 13/02/2012, razão pela qual não pode ser considerado antecipação de pagamento para fins da contagem do prazo decadencial.

Isso porque não há como aceitar que o pagamento a destempo seja considerado como apto a afastar a regra do art. 173, I, do CTN, quando esta já começou a incidir. Como não havia pagamento do ITR/2007 até o dia 01/01/2008, esse é o termo inicial do prazo decadencial, não sendo possível cogitar uma interrupção de tal prazo pelo pagamento em 2012, alterando novamente a regra de contagem.

Sujeição passiva

O recorrente alegou em seu recurso que não era mais proprietário do imóvel à data do fato gerador, portanto não pode fazer parte do polo passivo da notificação. Em memoriais (e-fl. 302) afirmou que o imóvel foi alienado em 21/12/2006, com o registro do título translativo em 20/01/2010, anteriormente à notificação.

Sobre o assunto, destaque-se que a autoridade fiscal expressamente se manifestou no documento de e-fl. 112, cuja ciência foi dada ao contribuinte:

Esclareço que o imóvel rural de NIRF n.º: 6.307.141-0, objeto desse Lançamento, foi transferido, em 20/01/2010 para QUINTAS DE VILA RICA S/A de CNPJ n.º: 05.849.637/0001—70, portanto antes do Lançamento que consta em 14/11/2011. Contudo, e tratando-se de “Responsabilidade Tributaria”, consideramos o disposto no art. 130 da Lei n.º 5.172 de 25/10/1966 (CTN) aonde dizsub-rogam na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação. E, considerando o documento cartorial, Registros e Averbações, do imóvel de matrícula n.º: 42.981, protocolo n.º: 82.240, aonde cita respectivos vendedores e compradores entre outras coisas e “e da certidão negativa de débitos relativos ao ITR — NIRF 6.307.141-0 . Concluimos, portanto que com relação à fato gerador de 2007 (exercício/ano calendário) a responsabilidade tributaria é do alienante e não do adquirente.

No entanto, o tema não foi abordado quando da impugnação, devendo ser considerado matéria não contestada, nos termos do art. 17 do Decreto 70.235/1972.

Pelo mesmo motivo, considera-se matéria não contestada a questão relacionada a inclusão dos demais condôminos no imóvel no polo passivo, questão trazida nos memoriais.

Espontaneidade – Prazo – Retificação da DITR

Quanto ao mérito, primeiramente há que se observar que o contribuinte foi recebido o Termo de Intimação Fiscal em 23/08/2011, conforme aviso de recebimento da correspondência (AR e-fl. 11). Não tendo havido resposta, a fiscalização formalizou a notificação de lançamento em 14/11/2011.

Essa notificação foi enviada por via postal, mas a correspondência não foi entregue devido a ausência do destinatário. Não consta dos autos que tenha havido publicação de edital.

Em 14/02/2012, após a emissão do auto de infração portanto, o contribuinte apresentou resposta (e-fl. 14) ao termo de intimação fiscal, informando concordar com o VTN, mas alegando ter havido erro na declaração do ITR, na qual toda a área de 312 ha foi declarada como sendo de produtos vegetais. Aduziu ainda que não existiria área de lavoura/cultivo, pois a área plantada é exclusivamente típica de floresta, mas que, de acordo com laudo técnico, o imóvel teria as áreas do quadro abaixo:

Área	Dimensão (ha)
Área de preservação permanente	40,2
Área de reserva legal	62,4
Benfeitorias	5,2
Área de Descanso	14,2
Área de pastagem em formação	160,3

Consta dos autos que foi transmitida, em 11/01/2012, DITR retificadora (e-fl. 21) relativa ao exercício 2008 com essas informações. Na mesma DITR foi declarado um VTN do imóvel de R\$ 6.000.000,00, resultando em um imposto no valor de R\$ 4.027,00.

Consta dos autos o DARF de pagamento de R\$ 3.997,98 (calculado pela diferença entre o imposto apurado na DITR retificadora e o imposto apurado na DITR original), com juros e multa, do ITR/2008, de acordo com comprovante de e-fl. 19.

Também foi juntado DARF de pagamento no mesmo valor, porém relativo ao exercício 2007. A DITR/2007 (e-fl. 132), entretanto, não foi transmitida, tendo contribuinte informado, também em sua manifestação, que “não pode ser feita a retificação via programa gerador tendo em vista o pedido de esclarecimento, assim sendo requer seja efetuada a retificação de ofício para adequar a realidade dos fatos aos declarados”.

Após essa resposta, a unidade da Receita Federal em Belo Horizonte detectou que o contribuinte não havia sido notificado do lançamento (despacho e-fl. 109), razão pela qual foi dada ciência pessoal ao contribuinte em 10/04/2012.

Note-se então que a exclusão da espontaneidade do sujeito passivo se deu em 23/08/2011, nos termos do art. 7º do Decreto 70.235/1972. Contudo, a espontaneidade foi readquirida em 22/10/2011, pois não houve, no período, outro ato escrito que indicasse o prosseguimento dos trabalhos.

Como a notificação enviada por via postal não foi recebida, não é possível considerar que ela novamente excluiu a espontaneidade. Dessa forma, à época da resposta ao termo de intimação fiscal, o contribuinte havia readquirido a espontaneidade.

Não obstante, o contribuinte foi cientificado em 10/04/2012 da notificação já emitida, cuja fundamentação foi a glosa da área de produtos vegetais e o arbitramento do VTN. Comparando resumidamente os valores considerados pelo lançamento com a área pleiteada pelo contribuinte em resposta à intimação fiscal :

Área	DITR Original (2007)	Resposta à intimação	Lançamento
Área total do imóvel	312,00	312,0	312,0
APP	0,0	40,2	0,0
ARL	0,0	62,4	0,0
Área de produtos vegetais	312,0	0,0	0,0
Área em Descanso	0,0	14,2	0,0
Área de Pastagens	0,0	160,3	0,0
Área de Ocupada Benfeitorias	0,0	5,2	0,0

O sujeito passivo apresentou impugnação (e-fl. 128) basicamente reiterando as colocações feitas na manifestação de 14/02/2012. Em anexo, juntou laudo técnico de e-fls. 145 e ss.

Nesse contexto, não há como manter a decisão de piso (e-fl. 165) em sua integralidade. Isso porque amparada quase que unicamente em matérias que sequer constam do lançamento, tecendo considerações acerca da necessidade de averbação da reserva legal, do Ato Declaratório Ambiental, da comprovação da quantidade de gado apascentado e da quantidade de benfeitorias, trazendo toda a fundamentação legal que não constou da notificação.

É sabido que o recurso voluntário tem objetivo se opor à decisão de primeira instância, mas há que se reconhecer que o julgador *a quo* deveria ter analisado o caso frente à matéria tributável determinada no lançamento, não sendo razoável a fundamentação genérica de manter “inalterados o grau de utilização do imóvel adotado no lançamento e a correspondente alíquota”.

Em decorrência, deve ser considerado, para fins de cálculo do imposto, as áreas constantes da resposta à intimação fiscal (e-fl. 14), por meio da qual o contribuinte solicitou, antes da ciência da notificação, a retificação das áreas declaradas.

Quanto ao VTN, em sua primeira manifestação, o contribuinte havia informado, genericamente, concordar com o valor arbitrado pela Receita Federal. Até então, ao menos dos elementos dos autos, tinha conhecimento somente do termo de intimação, que mencionava o VTN/ha para o município do imóvel (sem aptidão agrícola, no valor de R\$ 20.739,10).

Na impugnação, se posicionou no mesmo sentido, porém informando "que concorda com o valor arbitrado pela Receita Federal no tocante à VTN da área, no montante de R\$ 6.000.000,00 (seis milhões de reais)". Ou seja, citou o VTN que constava da DITR/2008.

É fato que a manutenção do lançamento no que tange ao VTN, combinado com o restabelecimento das áreas nos valores da DITR retificadora, levará ao cálculo do imposto suplementar considerando a diferença entre o VTN arbitrado e o da DITR original. Todavia, o sujeito passivo se limitou a concordar com o arbitramento e, no recurso, traz alegações somente quanto à distribuição das áreas do imóvel. Por essa razão, não há que se tratar, neste julgamento, da parte do lançamento relativa ao VTN.

Conclusão

Pelo exposto, voto por:

- CONHECER do Recurso Voluntário;
- Rejeitar a preliminar de nulidade; e
- No mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso, para reconhecer as seguintes áreas do imóvel: a) 40,2 ha de área de preservação permanente; b) 62,4 ha de área de reserva legal; c) 14,2 ha de área em descanso; d) 160,3 ha de área de pastagem; e) 5,2 ha benfeitorias úteis e necessárias à atividade rural.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lopes Araújo

Declaração de Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite

1. Da Prejudicial de Mérito – Decadência.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente, na hipótese vertente, no tocante ao afastamento da decadência.

Pois bem. Conforme relatado, o caso em questão discute lançamento referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), exercício de 2007, e que, nos termos do art. 1º da Lei nº 9.393/96, trata-se de tributo de apuração anual, cujo fato gerador é 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.**

A teor do disposto nos arts. 142 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) e 10 e 14 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, tem-se que o ITR é tributo sujeito ao lançamento por homologação, ou seja, cabe ao contribuinte a apuração e o pagamento do imposto devido, “independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior” (art. 10 da Lei nº 9.393/96). É ver a redação do referido dispositivo legal:

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. (...)

Consoante predica o § 4º, do art. 150, do CTN, a Fazenda dispõe do prazo de 5 (cinco) anos, **contados da data do fato gerador, para realizar o controle da atividade praticada pelo sujeito passivo**, verificando se o pagamento antecipado foi ou não suficiente para o cumprimento da obrigação tributária.

A ausência de manifestação do Fisco no decurso do prazo implica na **homologação tácita** das atividades do contribuinte relativamente à antecipação do imposto, hipótese em que se considera definitivamente extinto o crédito tributário, ressalvados os casos em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação (§ 4º, do art. 150, do CTN).

Apenas nessas hipóteses, ou seja, em que o lançamento de ofício decorrente da não homologação dos procedimentos adotados pelo contribuinte constatar dolo, fraude ou simulação, é que o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, se desloca para o artigo 173, I, não havendo que se dizer que o referido prazo pode ser aplicado aos lançamentos por homologação em que não tenha ocorrido pagamento. O simples inadimplemento do tributo não constitui prova de dolo, fraude ou simulação para fins de atrair a incidência do prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

Decerto, não é o pagamento antecipado do tributo que configura o lançamento por homologação, mas sim o dever legal de o contribuinte verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e calcular o montante devido.

Entendimento em sentido contrário não se compatibiliza com o ordenamento vigente, pois retira a força normativa da regra especial do art. 150, § 4º, do CTN, condicionando sua aplicação à existência de pagamento *stricto sensu* (e do valor que o Fisco entende devido), exigência essa, sem respaldo legal.

Nesse mesmo sentido, o entendimento de José Souto Maior Borges¹:

Poder-se-ia pretender que, se o sujeito passivo descumpra a obrigação, deixando de efetuar qualquer antecipação do pagamento, não caberia falar-se em homologação, e, portanto, nessa hipótese não caberia a invocação do art. 150, parágrafo 4º, mesmo após o transcurso do prazo nele referido. Dessa omissão só decorreria para o Fisco a abertura da via do lançamento ex officio. Mas ainda nessa hipótese possível, até em consequência de desconhecimento do concreto estado das coisas pelo Fisco, venha a ser a atividade prévia homologada, precisamente porque a homologação não é somente referível ao pagamento. Por outro lado, em impostos como o IPI e o ICMS, sujeitos a conta corrente fiscal, pode o crédito, em certo período, superar o débito, e, nada obstante, deverá o obrigado apresentar ao Fisco uma guia ‘negativa’ para fim de controle. E essa atividade deverá ser objeto de homologação. Logo, o pagamento não é necessariamente levado em linha de conta para os efeitos do art. 150, § 4º.

¹ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 397.

Também não discrepa o entendimento de Paulo de Barros Carvalho²:

[...] o prazo decadencial prescrito pelo art. 150, § 4º, aplica-se aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, isto é, àqueles em que a legislação “atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”. Em tal caso, ainda que o contribuinte deixe de antecipar o pagamento, o lapso temporal tem início na data da ocorrência do fato gerador.

O lançamento por homologação não tem por pressuposto a realização do pagamento, mas o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. [...].

Na mesma toada, segue o entendimento de Renata Elaine Silva³:

7.7.3.1.1 Por que não aplicação do art. 173, I do CTN?

Estamos afirmando diante da não constituição do crédito e do não pagamento realizado pelo contribuinte a autoridade administrativa tem que constituir o crédito de ofício. A dúvida seria: por que não aplicar então a regra do art. 173, I do CTN, uma vez que estamos diante de um lançamento de ofício?

A hipótese em análise de não constituição do crédito, sem pagamento (total ou parcial), não se equipara àquela hipótese que analisamos na regra do direito n. 04, em que a contagem será deslocada para o art. 173, I do CTN, também não havia constituição do crédito e nem pagamento por parte do obrigado (contribuinte), mas necessariamente houve dolo, fraude ou simulação devidamente comprovado.

A simples conduta de não constituição do crédito e de não pagamento, não pode, por si só, denotar um caso praticado mediante dolo, fraude ou simulação. Mesmo porque as figuras exigem vontade (livre e consciente) de praticar uma conduta ilícita, que só pode receber esta atribuição se for devidamente provada. Portanto, apenas nesses casos (dolo, fraude e simulação) que o prazo é deslocado ao art. 173, I, do CTN. Apenas com a prova em processo administrativo regularmente constituído que se pode atribuir a esse tipo de conduta ao contribuinte (não constituição e não pagamento) a modalidade de exceção aludida pela última parte do art. 150, § 4º do CTN (pelos motivos que mencionamos no item 7.6.1).

Caso contrário, se entendêssemos que a simples não constituição do crédito permite o deslocamento da contagem do prazo de decadência para o art. 173, I do CTN, estaríamos equiparando a conduta da não constituição e do não pagamento à conduta dolosa, fraudulenta e simulada. Pode ocorrer, v.g, que o contribuinte não tenha constituído o crédito por meio de sua Declaração Mensal dos Débitos/Créditos de ICMS, mas mantém todo o controle por meio de seus livros de apuração, livro de notas fiscais etc., não há conduta dolosa apenas falta de entrega de dever instrumental de constituição de crédito (vide item 7.7.4.4). O artigo apenas excepciona a regra nos casos de conduta dolosa, fraudulenta e simulada, e uma simples falta de entrega de dever instrumental não pode assim ser interpretada. [...].

A despeito do posicionamento acima veiculado, reconheço que o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art. 543-C, do CPC/73), fixou o entendimento no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se:

a) Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o

² CARVALHO, Paulo de Barros. Decadência no Direito Tributário. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Coord.) **Decadência e prescrição em Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: MP Editora, 2010, p. 84.

³ SILVA, Renata Elaine. **Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 228-239.

pagamento antecipado, mas ele incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte;

b) A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei.

É conferir a ementa do julgado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

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

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, ineludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, 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 impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

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

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

No mesmo sentido, em acórdão mais recente:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. PRAZO DECADENCIAL DE TRIBUTO. TERMO INICIAL. PAGAMENTO PARCIAL. DECLARAÇÃO SEM O RESPECTIVO PAGAMENTO. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL.

(...) III - Nos casos em que ocorre o pagamento parcial, o prazo decadencial para o lançamento suplementar do tributo sujeito a homologação é de cinco anos contados do fato gerador, conforme a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN. (...)

(STJ - AgRg no REsp: 1355722 PR 2012/0249722-7, Relator: Ministra REGINA HELENA COSTA, Data de Julgamento: 26/04/2016, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 11/05/2016)

Pode-se sumariar as três condições postas pela Corte para aplicação do art. 150, § 4º, do CTN:

- i. O tributo deve ser sujeito a lançamento por homologação;
- ii. Deve ocorrer pagamento antecipado do crédito tributário (ainda que inferior ao efetivamente devido);
- iii. O contribuinte não pode ter incorrido em fraude, dolo ou simulação.

Não se pode, portanto, deixar de reconhecer a relevância da existência ou não de pagamento ou declaração/confissão (ainda que parciais) para fins de definição do critério para a contagem de prazo decadencial.

Conforme determina o § 2º do art. 62 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, a interpretação adotada pelo Superior Tribunal de Justiça deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Assim, aplicando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao caso em questão, que trata da exigência de ITR, referente ao exercício de 2007, verifico que as três condições legais aclaradas pela jurisprudência do STJ para a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, na contagem do lustro decadencial, **foram clara e plenamente atendidas no caso concreto.**

- ✓ O caso trata de ITR, tributo sujeito à sistemática do lançamento por homologação (art. 150, do CTN);
- ✓ O contribuinte recolheu o ITR que entendia devido, conforme **e-fl. 18**;

- ✓ A ocorrência de dolo, fraude ou simulação não foi sequer alegada pelo Fisco, não havendo nos autos qualquer prova ou indício de condutas dessa natureza.

Não se pode confundir recolhimento a menor do imposto com falta de recolhimento. **O pagamento antecipado de saldo devedor – condição para aplicação do art. 150, § 4º, foi realizado**, não se podendo alegar que não haveria o que o Fisco homologar.

Dessa forma, o fato gerador do ITR, exercício 2007, ocorreu em 01/01/2007, 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 31/12/2011 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 10/04/2012 (e-fl. 112), não restam dúvidas de que o direito de efetuar o lançamento já havia decaído.

A propósito, não cabe relativizar a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, conforme pretendido pelo Ilmo. Relator, eis que não há previsão para a adoção do prazo estipulado no art. 173, I, do CTN, nas hipóteses em que o pagamento ocorre após o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ademais, percebo que o pagamento, ainda que realizado posteriormente, **em 13/02/2012** (e-fl. 18), foi acrescido da multa e dos juros, o que, a meu ver, impõe a necessária aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, e o reconhecimento da decadência do presente crédito tributário.

Ademais, o lançamento considera-se realizado e só se perfectibiliza com a intimação do sujeito passivo acerca do ato de lançamento, sendo indiferente eventuais intimações anteriores em sede de procedimento de apuração de regularidade fiscal, tais como as intimações para apresentação de documentos e/ou esclarecimentos, por serem atos meramente preparatórios.

Assim, entendo que deve ser reconhecido que o crédito tributário em questão foi constituído após o prazo decadencial legalmente previsto, de acordo com o art. 150, § 4º, do CTN, tornando-se desnecessária a apreciação de qualquer questão de mérito, inclusive nesta instância recursal.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para DAR-LHE PROVIMENTO, a fim de reconhecer a decadência do crédito tributário, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite