



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10735.722447/2011-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.573 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de março de 2024
Recorrente RESORT PORTOBELLO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2006

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). PRAZO DECADENCIAL. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APRECIÇÃO DE OFÍCIO. PRECLUSÃO. AUSENTE. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL (AGINT NO ARESP) Nº 786.109/RJ. RESP Nº 1.721.191/MG. APLICÁVEIS.

A prejudicial de decadência constitui-se matéria de ordem pública, à conta disso, tanto insuscetível de disponibilidade pelas partes como pronunciável a qualquer tempo e instância administrativa. Logo, pode e deve ser apreciada de ofício, pois não se sujeita às preclusões temporal e consumativa, que normalmente se sucedem pela inércia do sujeito passivo.

CTN. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. REGRA ESPECIAL. IMPOSTO APURADO. PAGAMENTO. ANTECIPAÇÃO COMPROVADA. STJ. RESP Nº 973.733/SC. DECISÃO. SEDE. RECURSOS REPETITIVOS. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 123. VINCULAÇÃO. APLICÁVEIS.

Tratando-se de lançamento por homologação, afastadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação, aplica-se a contagem de prazo prevista no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte provar que houve antecipação de pagamento do imposto apurado, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário interposto, reconhecendo que o crédito tributário controvertido deverá ser cancelado, eis que atingido pela decadência prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Gregório Rechmann Júnior, Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Rodrigo Duarte Firmino e Rodrigo Rigo Pinheiro. Ausente a Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente 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 2006 - DITR/2006, correspondente ao imóvel rural "Fazenda Portobello" - NIRF nº 1.332.432-2 (processo digital, fl. 76).

Notificação de Lançamento e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 04-33.435 - proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande DRJ/CGE - transcrito a seguir (Processo digital, fls. 109 a 111):

Lançamento

Trata o presente processo de impugnação à exigência formalizada mediante notificação de lançamento, f. 76-79, através do qual se exige o crédito tributário **R\$ 480.595,02**, assim discriminado:

Rubrica	Valor (R\$)
Imposto Territorial Rural – Suplementar – Cód Receita 7051	209473,49
Juros de mora (calculados até 11/10/2011)	114016,42
Multa de Ofício	157105,11
Valor do crédito tributário apurado	480.595,02

A exigência se refere ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR do exercício 2006, incidente sobre o imóvel rural denominado Fazenda Portobello, com área total de 2.441,9 hectares, Número de Inscrição – NIRF 1.332.432-2, localizado no município de Mangaratiba-RJ.

Segundo descrição dos fatos e enquadramento legal, o lançamento de ofício decorreu da alteração da Declaração de Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural – DITR em relação aos seguintes fatos tributários:

Área de Preservação Permanente – APP: foi glosada a isenção sobre a área de 1.878,9 hectares, declarada como Área de Preservação Permanente, por falta de comprovação dos requisitos de isenção.

Em razão do constatado, foi efetuado lançamento do imposto, acrescido de juros moratórios e multa de ofício.

Impugnação

Em 28/11/2011, a interessada, representada por procurador qualificado nos autos, apresentou impugnação, f. 2-22, e após relatar os motivos da autuação, passou a tecer suas alegações, cujos pontos relevantes para a solução do litígio são:

Em preliminar, suscita ilegalidade do prazo para apresentação do ADA previsto na Instrução Normativa SRF nº 60, de 6 de junho de 2001.

Alega que a lei (artigo 17-O da Lei 6.938/1981) determinou a obrigatoriedade da apresentação do ADA, para fins de obtenção da isenção do pagamento do ITR, mas não estabeleceu o prazo para sua entrega, o qual somente foi determinado na Instrução Normativa SRF nº 60, de 6 de junho de 2001.

Por conseguinte, sustenta que a IN nº 60/2001 inovou a legislação federal, estipulando prazos para a apresentação do ADA que não estavam expressos em Lei, extrapolando a sua função complementar.

Apresenta jurisprudência do CARF admitindo a isenção de áreas de interesse ambiental comprovadas mediante ADA intempestivo, cujo entendimento, segundo a impugnante, deve ser aplicado ao caso, pois apresentou ADA em 23 de junho de 2010.

Alega que o § 7º do art. 10 da Lei 9.393/96, acrescentado pelo art. 3º da Medida Provisória 2.166-67/2001 estabelece que a Receita Federal, antes de efetuar o lançamento de ofício, deve comprovar a incorreção nas declarações do administrado por meio de diligência hábil e idônea, no mínimo mediante inspeção local do imóvel, o que não ocorreu no caso.

No mérito alega a prescindibilidade do ADA para fins de reconhecimento da isenção do ITR de áreas de interesse ambiental, com base no § 7º do art. 10 da Lei 9.393/96, acrescentado pelo art. 3º da Medida Provisória 2.166-67/2001, corroborado pela jurisprudência do CARF e dos Tribunais Superiores. Transcreve ementas das decisões citadas.

Sustenta que a área de preservação permanente decorre de lei e que as informações da DITR são comprovadas em laudo de avaliação elaborado por profissional habilitado, em anexo.

Informa que, nos termos do Parecer do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA, emitido em 2005, em anexo, que a área de 1.670,3729 hectares do imóvel fiscalizado é coberta por Mata Atlântica, que nela há grande biodiversidade, que a área possui extensa mata nativa, em estado inicial, secundário e em regeneração, sendo que qualquer intervenção nesta extensão está sujeita a prévio licenciamento. Acrescenta que posteriormente a área abrangida pelo Parecer Técnico de lavra do IBAMA foi integrada ao Parque Estadual do Cunhambebe, criado pelo Decreto nº 41.358, de 13 de junho de 2008, cuja cópia segue em anexo.

Esclarece que, por um lapso, informou na DITR a área de 1.670,3729 hectares como APP ao invés de área coberta por floresta nativa, mas entende que se trata de mero erro de fato que não pode justificar a glosa da isenção sobre essa área.

Informa que solicitou certidão ao Instituto Estadual do Ambiente do Estado do Rio de Janeiro - INEA, a fim de retificar as informações prestadas em seu ADA e subsidiar as declarações do ITR para os exercícios futuros de ITR, mas não foi possível obter a documentação em prazo hábil para juntá-la com esta impugnação. Portanto, requer prorrogação do prazo para juntar a certidão a ser fornecida pelo INEA.

Entende que deve ser mantido o VTN tributável declarado, o grau de utilização do imóvel declarado e a alíquota informada na DITR.

Alega que o ITR lançado corresponde a dez vezes o valor venal do imóvel, o que caracteriza confisco.

Requer, ainda:

a) a total procedência da presente impugnação, cancelando o Auto de Infração impugnado bem como o lançamento de ofício, haja vista a total improcedência dos fundamentos da autuação;

b) o deferimento da juntada de novos documentos no curso deste processo;

c) protesta a Impugnante pela produção de todas demais as provas em direito admitidas, em especial o deferimento da prova pericial, a qual comprovará as informações prestadas na DITR da Contribuinte bem como o VTN correto para apuração do imposto. O assistente técnico da impugnante para essa perícia será o Eng. Cartógrafo Alexandre Rios Asmus, inscrito no Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia do Estado do Rio de Janeiro - CREA-RJ sob o nº 1985102326, e, os quesitos que se espera ver respondidos pela perícia são os seguintes:

- i) elabore a perícia laudo de uso do solo do imóvel em questão;*
- ii) elabore a perícia laudo de avaliação da terra nua do imóvel em questão;*
- iii) elabore a perícia mapa da propriedade, nele alocando as áreas de uso do solo;*
- iv) diga a perícia se o material técnico do imóvel, apresentado pela Contribuinte nas diversas vezes em que para tal foi intimada, está correto;*
- v) diga a perícia se as DITR do imóvel em questão, apresentada pela Contribuinte no exercício de 2007 está correta.*

(Grifo no original)

Julgamento de Primeira Instância

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande, por unanimidade, julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 107 a 117):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2006

NIRF: 1.332.432-2 -Fazenda Portobello

INSPEÇÃO PRÉVIA DO IMÓVEL PELO FISCO. VALIDADE DO LANÇAMENTO.

A dispensa de prévia comprovação das áreas de interesse ambiental pelo contribuinte não tem o condão de inverter o ônus probatório.

DECRETO. ILEGALIDADE.

É vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei, decreto ou ato normativo, sob fundamento de ilegalidade ou de inconstitucionalidade.

DILAÇÃO PROBATÓRIA. PEDIDO DE PERÍCIA.

Em regra, a prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão, com exceção das hipóteses do § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972.

O pedido de diligência não serve para suprir a omissão do sujeito passivo em produzir as provas relativas aos fatos que, por sua natureza, provam-se por meio documental.

IMÓVEL LOCALIZADO EM PARQUE ESTADUAL. TRIBUTAÇÃO.

O Parque Estadual integra o Sistema Nacional de Unidade de Conservação da Natureza - SNUC e é de domínio público, sendo que as áreas particulares incluídas em seus limites serão desapropriadas, de acordo com o que dispõe a lei.

O proprietário de área particular localizada em Parque Estadual é contribuinte do ITR até a data da perda da posse pela imissão prévia ou provisória do Poder Público na posse ou até a data da perda do direito de propriedade pela transferência ou pela incorporação do imóvel ao patrimônio do Poder Público.

ÁREAS DE INTERESSE AMBIENTAL. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL TEMPESTIVO. AUSÊNCIA. NÃO RECONHECIMENTO DA ISENÇÃO.

A não incidência de ITR sobre as 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.

Impugnação Improcedente**Recurso Voluntário**

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, repisando os argumentos apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 137 a 152):

1. Aduz ter apresentado o ADA, considerado intempestivo, sob o pressuposto de terem se passados 6 (seis) meses da data limite para entrega da DITR/2007, o que, por si só, deu causa à autuação ora contestada.

2. Junta ADA entregue em 7/2/2003, o qual, por lapso, deixou de ser juntado à impugnação.

3. Ressalta que, além do ADA ter natureza puramente declaratória, não existe prazo legal para a sua entrega.

4. Transcreve precedentes jurisprudenciais perfilhados 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 25/9/2013 (processo digital, fl. 119), e a peça recursal foi interposta em 25/10/2013 (processo digital, fl. 137), 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**Contextualização da autuação**

Previamente à apreciação de mencionada contenda, trago a contextualização da autuação, caracterizada pela discriminação das divergências verificadas entre as informações declaradas na DITR e aquelas registradas no "Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido" (processo digital, fl. 78), nestes termos:

Linha	Descrição	Declarado (DITR)	Apurado (NL/AI)
2	Área de Preservação Permanente - APP (ha)	1.878,9	1.695,2

Documentação apresentada em fase recursal

Regra geral, os argumentos e as respectivas provas devem ser apresentados na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo trazê-los em momento processual diverso, exceto nos impedimentos causados por força maior, assim como quando eles pretenderem

fundamentar ou contrapor fato superveniente. Por conseguinte, atendidos os preceitos legais, admite-se documentação que objetive comprovar direito subjetivo de que são titulares os recorrentes, ainda que acostada a destempo. Afinal, tratando-se, da última instância administrativa, não parece razoável igual situação ser novamente enfrentada pelo Fisco, caso o contribuinte busque tutelar seu suposto direito perante o Judiciário.

Com efeito, trata-se de entendimento que vem sendo adotado neste Conselho, ao qual me filio quando entendo pertinente, pois, como se há verificar, aplicáveis ao feito os seguintes princípios:

1. do devido processo legal (CF, de 1988, art. 5º, inciso LIV), vinculando a intervenção Estatal à forma estabelecida em lei;

2. da ampla defesa e do contraditório (CF, de 1988, art. 5º, inciso LV), tutelando a liberdade de defesa ampla, [...com os meios e recursos a ela inerentes, englobados na garantia, refletindo todos os seus desdobramentos, sem interpretação restritiva]. Logo, correlata a apresentação de provas (defesa) pertinentes ao debate inaugurado no litígio (contraditório), já que inadmissível acatar este sem pressupor a existência daquela;

3. da verdade material (princípio implícito, decorrente dos princípios da ampla defesa e do interesse público), asseverando que, quanto ao alegado por ocasião da instauração do litígio, deve-se trazer aos autos aquilo que, realmente, ocorreu. Evidentemente, o documento extemporâneo deve guardar pertinência com a matéria controvertida na reclamação, sob pena de operar-se a preclusão;

4. do formalismo moderado (Lei nº 9.784, de 1999, art. 2º, incisos VI, IX, X, XIII e Decreto nº 70.235, de 1972, art. 2º, *caput*), manifestando que os atos processuais administrativos, em regra, não dependem de forma, ou terão forma simples, respeitados os requisitos imprescindíveis à razoável segurança jurídica processual. Ainda assim, acatam-se aqueles praticados de modo diverso do exigido em lei, quando suprido o desígnio legal.

A propósito, vale consignar que o Recorrente pretendeu comprovar a APP conforme requisição da fiscalização, equivocando-se, apenas, quanto ao exercício a que deveria corresponder reportada documentação, eis que o ADA apresentado referia-se ao exercício de 2010, e não, como deveria ser, ao de 2006 (processo digital, fls. 28 e 168).

Nessa perspectiva, mencionada documentação guarda estrita relação com a controvérsia regularmente instaurada por meio da impugnação, cuidando tão somente de esclarecer a materialidade fática ali previamente delimitada. Por conseguinte, já que afastada a abertura de nova discussão jurídica, dela tomo conhecimento, eis que carreada aos autos supostamente em complementaridade àquela revelada por ocasião da impugnação. Tudo em conformidade com o Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, § 4º, alínea “c”, “*verbis*” :

Art. 16. [...]:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

[...]

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Retorno de diligência

Manifestada controvérsia foi inicialmente apreciada na sessão do dia 5 de abril de 2023, quando 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 nº 2402-001.222, da qual extraio os seguintes excertos (processo digital, fls. 174 a 180):

Diante do cenário apontado, tratando-se de autuação decorrente de revisão da DITR/2006, cuja ciência ocorreu somente em 27/10/2011, torna-se apropriado ter informação precisa acerca da comprovação de pagamentos antecipados, eis que, se for o caso, o crédito atingido pela decadência terá de ser cancelado, ainda que de ofício. Afinal, tanto foi declarado o imposto apurado espontaneamente de R\$ 1.697,96 como, na Notificação de Lançamento, restaram afastadas supostas hipóteses de fraude, dolo ou simulação (processo digital, fls. 76 a 79 e 102).

Nestes termos, a unidade de origem deverá juntar aos autos tanto a comprovação de supostos pagamentos antecipados referentes ao exercício fiscalizado como a data da ciência de início do reportado procedimento fiscal, para comprovação de sua espontaneidade.

Ademais, ditas informações também deverão constar de relatório fiscal conclusivo, o qual deverá ser encaminhado à Contribuinte, para, se for o caso, apresentação de manifestações em 30 (trinta) dias.

A Unidade demandada anexou documentação comprobatória, restando confirmada a antecipação de pagamento aventada, já que os recolhimentos espontâneos do imposto apurado nas declarações original e retificadora se deram em 31/07/2009 e 8/07/2010 respectivamente, anteriormente à ciência do Termo de Início de Fiscalização, ocorrida somente em 22/08/2011. Confira-se os excertos da Informação Fiscal, que ora transcrevo (processo digital, fl. 195):

Em atenção à diligência proposta pelo egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais informo que:

- 1) O contribuinte entregou a DITR 2006 em 29/09/2006, tendo efetuado o recolhimento do imposto ali apurado em 31/07/2009, conforme documento anexado à fl. 182.
- 2) Em 01/07/2010 entregou DITR 2006 retificadora, com aumento do valor apurado, tendo recolhido tal diferença em 08/07/2010, conforme documento anexado à fl. 183.
- 3) A ciência do Termo de Intimação Fiscal se deu em 23/08/2011, conforme documentos anexados às fls. 187/188.

Prejudicial de mérito - Prazo decadencial

Na relação jurídico-tributária, a decadência se traduz fato extintivo do direito da Fazenda Pública apurar, de ofício, tributo que deveria ter sido pago espontaneamente pelo contribuinte, bem como penalidades decorrentes do descumprimento tanto da obrigação principal como daquela tida por acessória. Assim considerado, o sujeito ativo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para constituir referido crédito tributário mediante lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento), **variando** conforme as circunstâncias, apenas, a **data de início** da referida contagem. É o que se vê nos arts. 150, § 4º, e 173, incisos I, II e § único, do CTN, nestes termos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação

[...]

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Cotejando os supracitados preceitos, deduz-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado àquele contribuinte que pretendeu cumprir corretamente sua obrigação tributária, apurando e recolhendo o encargo que supostamente entendeu devido. No contexto, embora o CTN trate o instituto da decadência em quatro preceitos distintos, destacam-se (i) a regra **especial**, de aplicação exclusiva quando o lançamento se der por homologação (art. 150, § 4º) e (ii) a regra **geral**, aplicável a todos os tributos e penalidades, conforme as circunstâncias, independentemente da modalidade de lançamento (art. 173, incisos I, II e § único).

Por pertinente, a compreensão do que está posto na citada regra geral (art. 173 do CTN) fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presentes no art. 11, inciso III, alíneas “c” e “d” da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que passo a transcrever:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

[...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

[...]

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

Mais especificamente, segundo se infere do ato complementar ora transcrito, os incisos I e II do supracitado art. 173 do CTN trazem enumerações atinentes ao respectivo *caput*, enquanto, em seu § único, dito artigo estabelece exceção às regras nele elencadas. Por conseguinte, abstrai-se que o termo inicial do descrito prazo decadencial levará em conta - além da data de início do procedimento fiscal - tanto a forma de apuração do correspondente tributo e a antecipação do respectivo pagamento como as hipóteses de dolo, fraude, simulação e nulidade do lançamento por vício formal.

Assim entendido, o prazo quinquenal em debate terá sua contagem iniciada consoante retratam os 4 (quatro) cenários expostos a seguir:

1. **do respectivo fato gerador**, nos tributos apurados por homologação, quando afastadas as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, e houver

antecipação de pagamento do correspondente imposto ou contribuição, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, aí se incluindo eventuais retenções na fonte – IRRF (CTN, art. 150, § 4º);

2. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quanto aos tributos suprimidos do cenário anterior (item 1) e as penalidades, exceto nos contextos onde houve autuação previamente anulada por vício formal ou quando o respectivo procedimento fiscal tenha sido iniciado em data anterior, ambos dotados de regras próprias (CTN, art. 173, inciso I);

3. da ciência de início do procedimento fiscal, quanto aos tributos e penalidades tratados no cenário 2, quando a fiscalização for instaurada antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, § único);

4. da decisão administrativa irreformável de que trata o art. 156, inciso IX, do CTN, nos lançamentos destinados a, novamente, constituir crédito tributário objeto de autuação anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II).

Explicitada a contextualização abstrata da matéria, já sob a perspectiva de sua aplicação ao ITR, adentra-se propriamente na tipificação da manifestada prejudicial.

Nessa circunstância, a Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, art. 10, *caput*, traz, expressamente, que a apuração do ITR devido se dará mediante lançamento por homologação. Confira-se:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

Sob dita perspectiva, cabível trazer considerações relevantes acerca de citadas regras especial e geral, as quais sinalizam a data de início da contagem do referido prazo decadencial. Tocante à primeira, destaca-se a **antecipação** de pagamento do **imposto apurado**; já na trilha da segunda, vêm as vinculações a ela obrigatórias e o **momento** em que o sujeito ativo poderá **iniciar procedimento fiscal** tendente a constituir suposto crédito tributário.

Regra especial (art. 150, § 4º, do CTN)

Cuidando-se de lançamento por homologação e ausentes as hipóteses de dolo, fraude e simulação, se houver **pagamento antecipado** do ITR concernente ao exercício autuado, aplica-se a contagem do prazo decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Assim entendido, a fim de melhor captar aquilo que efetivamente **diz** reportada norma, como se **passa** o que ali está dito e, especialmente, de que **modo** as situações fáticas a ela se subsumem, torna-se relevante a exata caracterização do “**pagamento antecipado**” nela tratado, o que, necessariamente, passa pela delimitação do conteúdo semântico carregado na reportada expressão.

Nesse propósito, a compreensão pretendida fica facilitada quando revelada expressão é analisada sob dois aspectos distintos, mas complementares, quais sejam: o **valorativo** e o **temporal**. O primeiro, versando acerca da conformidade entre a quantia devida e aquela efetivamente quitada pelo contribuinte; o outro, tratando do “time” de suposta preclusão temporal decorrente do pagamento a destempo.

Adentrando na primeira vertente, oportuno consignar que este Conselho, mediante o Enunciado nº 99 de sua súmula, pacificou seu entendimento acerca do que seja “pagamento antecipado”, nestes termos:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza **pagamento antecipado** o recolhimento, **ainda que parcial**, do valor **considerado como devido pelo contribuinte** na competência do fato gerador **a que se referir a autuação**, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

(Grifo nosso)

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

(Grifo nosso)

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

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

somente após o exercício fiscalizado, **contanto** que se dê **antes** da instauração do procedimento fiscal tendente a apurar a correspondente infração.

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

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

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

Trata-se de mandamento que deverá ser compulsoriamente aplicado quanto aos fatos não moldurados pela regra especial vista precedentemente (CTN, art.150, § 4º). Contudo, 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 prevêm as vertentes dispostas nos § único e inciso II, ambos do art. 173 em discussão.

Nestas circunstâncias, a concepção remanescente aponta para a contagem de prazo iniciada no **primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado** (CTN, art. 173, inciso I), de aplicação vinculada às penalidades e aos tributos excluídos da regra especial, exceto quanto aos cenários ressalvados no parágrafo anterior. Logo, nesse recorte, dito mandamento terá de ser compulsoriamente imposto aos seguintes cenários:

1. Nos lançamentos por homologação, **ainda que ausentes** as práticas de dolo, fraude e simulação, **quando não houver** recolhimento espontâneo do imposto apurado correspondente ao fato gerador autuado, admitida a mitigação de valor prevista no Enunciado nº 99 de súmula do CARF, transcrito no tópico anterior.

Este também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, submetido ao rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, **de cumprimento obrigatório pelos integrantes deste Conselho**, consoante art. 98, parágrafo único, inciso II, alínea “b”, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, de cuja ementa transcrevo os seguintes excertos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO [...]

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do **primeiro dia do exercício seguinte** àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que **a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre**, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito [...]

2. É que a decadência [...], consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao **lançamento de ofício**, ou nos casos dos tributos sujeitos ao **lançamento por homologação** em que o contribuinte não efetua o **pagamento antecipado** [...]

3. O dies a quo [...] corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação [...]

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

(Grifo nosso)

2. Nos lançamentos por homologação, **quando presentes** as práticas de dolo, fraude e simulação, **independentemente de haver** recolhimento espontâneo do imposto apurado. Trata-se de entendimento já sumulado por este Conselho mediante o Enunciado nº 72 de sua jurisprudência, nestes termos:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

3. Nos lançamentos de **penalidades** pelo descumprimento de obrigações acessórias, pois manifestada sanção administrativa é imposta **tão somente** por meio do lançamento de ofício, afastando-se, de pronto, o benefício estabelecido no art. 150, § 4º, do CTN, que é próprio do lançamento por homologação. Trata-se de entendimento também definido pelo CARF mediante o Enunciado nº 148 de sua súmula. Confira-se:

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

A propósito, embora se referindo às contribuições previdenciárias, mencionada orientação ratifica o que acima está posto, pois, em qualquer caso e circunstância, a sanção administrativa pelo descumprimento de obrigação acessória é aplicável tão somente mediante lançamento de ofício.

Nestes termos, por um lado, como já visto em transcrição precedente, o art. 150 do CTN refere-se exclusivamente a “**tributos**”, o que não se confunde com “**penalidade**”, instituto jurídico distinto; por outro, o art. 113, § 3º, do mencionado código assevera que a inobservância da obrigação acessória resulta na penalidade pecuniária correlacionada. Portanto, não seria razoável, ao menos, cogitar a viabilidade jurídica deste Conselho pacificar de modo diverso seu entendimento acerca do descumprimento das obrigações acessórias atinentes aos demais tributos. Confira-se:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

[...]

§ A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Circunstanciadas as vinculações obrigatórias à presente “Regra”, adentraremos no delineamento das datas em que o Sujeito Ativo poderá iniciar procedimento fiscal tendente a constituir supostos créditos tributários, demarcação indispensável para o início de contagem do supracitado lapso temporal. Em dita perspectiva, transcrevo excertos da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, delimitando os contornos da obrigatoriedade do contribuinte apurar o ITR devido e entregar o correspondente DIAT (arts. 8º, 10 e 12), bem como a condição para a fiscalização iniciar procedimento de ofício (art. 14), *verbis*:

Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.

[...]

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

[...]

Art. 12. O imposto deverá ser pago até o último dia útil do mês fixado para a entrega do DIAT.

[...]

14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto [...]

Como se vê nos arts. 1º, transcrito no tópico anterior, e 12, acima retratado, embora o fato gerador do tributo em análise já tenha se aperfeiçoado em 1º de janeiro do respectivo ano, o contribuinte poderá recolher o imposto por ele apurado até o último dia útil do mês de entrega do correspondente DIAT. Ademais, infere-se que o supracitado art. 14 assegura o direito do sujeito ativo iniciar procedimento fiscal tendente a apurar suposto descumprimento de obrigação tributária (principal ou acessória), imediatamente após a expiração do prazo final de apresentação da manifestada declaração.

Fechando o entendimento posto, tratando-se de ITR, 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. Afinal, a RFB regulamenta que a DITR deverá ser entregue dentro do próprio exercício de ocorrência do respectivo fato gerador.

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

Como se vê no tópico “Retorno de diligência”, há pagamento antecipado do imposto originariamente apurado, eis que dita arrecadação se deu em 31/07/2009 e 8/07/2010, anteriormente à ciência do Termo de Início de Fiscalização, ocorrida somente em 22/08/2011. 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. 76 a 79 e 195).

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 2006, data de ocorrência do respectivo fato gerador, sucedendo seu término em 31/12/2010, anteriormente à ciência da autuação ora contestada, que se deu somente em 27/10/2011. Portanto, supracitado crédito deverá ser cancelado, já que atingido pela decadência (processo digital, fl. 102).

Conclusão

Ante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário interposto, reconhecendo que o crédito tributário controvertido deverá ser cancelado, eis que atingido pela decadência prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz