



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13116.722550/2015-12
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.819 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 29 de junho de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VOTORANTIM CIMENTOS S.A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2010

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 da Fazenda Nacional, e no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz (relatora), Joao Victor Ribeiro Aldinucci e Marcelo Milton da Silva Risso que negavam 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 pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 2201-008.553, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF, em 10 de março de 2021, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 163 e seguintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL

RURAL (ITR)

Exercício: 2010

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Havendo a apresentação da DITR e o correspondente pagamento antecipado do imposto, o direito de a Fazenda lançar o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador, o qual se perfaz em 01 de janeiro de cada ano, desde que não seja constada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 176 e seguintes, houve sua admissão por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 193 e seguintes para rediscutir a matéria **decadência - regra do art. 173, I, do CTN – pagamento efetuado após o exercício de apuração.**

Em seu **recurso**, a **Procuradoria** indica como paradigma o Acórdão nº 2301-007.612, e aduz, em síntese, que:

- a) ao ITR atribuiu-se, a partir do exercício de 1997, a natureza de tributo lançado por homologação, hipótese em que cabe ao sujeito passivo apurar o imposto e proceder ao seu pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, nos termos do art. 150 da Lei n.º 5.172/1966, neste caso, o prazo decadencial inicia-se a partir da ocorrência do fato gerador, conforme o § 4º do referido artigo;
- b) no que tange ao fato gerador do ITR, o mesmo encontra-se previsto no caput do art. 1º da já referida Lei nº 9.393/96. Logo, o termo inicial da contagem do prazo da decadência, em se tratando de ITR do exercício de 2010, seria 01º de janeiro de 2010;
- c) sabendo-se que o fato gerador do ITR do exercício de 2010 ocorreu em 01.01.2010, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial, no caso, desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, (regra geral do art. 173, I, do CTN), ou seja, 01º.01.2011, estendendo-se o direito de a

autoridade administrativa expressamente homologar o pagamento feito ou constituir crédito tributário suplementar até 31 de dezembro de 2015;

d) o lançamento foi concretizado, com a ciência da Notificação de Lançamento pelo contribuinte, em 09 de novembro de 2015, às fls. 20, ou seja, antes do término do prazo referido anteriormente (31.12.2015), é de se concluir que tal procedimento administrativo foi tempestivo, não havendo dúvidas de que o direito de efetuar o lançamento ainda não havia decaído.

Intimado, o contribuinte apresentou Contrarrazões, às fls. 206 e seguintes, e argumentou que:

a) preliminarmente, que o recurso não deve ser conhecido, em razão da ausência de demonstração analítica da divergência;

b) no mérito, E. STJ já se posicionou sobre a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, especificamente em relação ao ITR, nas situações em que houver pagamento parcial do tributo. O E. STJ também já se posicionou no sentido de que “o simples fato de a apuração e o pagamento do crédito terem ocorrido após o vencimento do prazo previsto na legislação tributária não desloca o termo inicial da decadência para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I, do CTN)”;

c) No caso dos presentes autos, o ITR constituído se refere ao fato gerador de 2010 (com vencimento e entrega da declaração em 30/09/2010) e tem como termo inicial o dia 01/01/2010, vencendo, assim, em 01/01/2015. a intimação do lançamento do tributário somente ocorreu em 04/11/2015, ou seja, mais de cinco anos da data da ocorrência do fato gerador, já configurada decadência do crédito.

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

Aduz a Recorrida, em suma, a ausência de demonstração analítica da divergência.

Contudo, 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.

Assim, ao apreciar a peça recursal da Fazenda, percebe-se, com clareza, a divergência suscitada, razão pela qual rejeito a alegação da Recorrida e voto em conhecer do Recurso.

2. Do mérito

Com relação à decadência, entendo que a decisão recorrida não merece reforma, pois expressa posição convergente com o meu entendimento exarado em outras ocasiões. Assim, utilizo-me das razões de decidir constantes do Acórdão Recorrido, nos termos abaixo:

O RECORRENTE defende a aplicação da decadência, com fulcro no art. 150 §4º, do CTN, posto que o fato gerador ocorreu em 01/01/2010, contudo ele apenas tomou ciência do lançamento em 09/11/2015, conforme AR de fl. 20.

Nos termos do art. 10 da Lei nº 9.393/96, a apuração do ITR devido se dará por meio de lançamento por homologação:

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.

Nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, para o bom emprego do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o dies a quo do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

Em 12 de agosto de 2009, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733-SC (2007/0176994-0), com acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado: (...).

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 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.

No presente caso, a Notificação de Lançamento aponta que o presente processo envolveu a apuração de imposto suplementar (fl. 04). O demonstrativo de apuração do ITR de fl. 07 corrobora tal fato ao indicar que o RECORRENTE declarou um pequeno valor de ITR relativo ao exercício 2010 (R\$ 46,53). Ademais, a fl. 04 identifica, também, a data de entrega da DITR/2010 por parte do contribuinte (09/12/2011).

*Sendo assim, no presente caso, **houve a entrega da DITR na qual o contribuinte apurou imposto a pagar.** Conforme a decisão recorrida, resta comprovado que o contribuinte **efetuou o pagamento do ITR/2010 apenas em 13/12/2011**, conforme extrato de fls. 90. No entanto, a DRJ, ao citar a Solução de Consulta Interna COSIT nº 16, de 05/06/2003, entendeu que, pelo fato de referido pagamento ter sido realizado após o exercício a que se refere (2010), deve ser aplicada a regra do art. 173, I, do CTN ao invés da regra do art. 150, § 4º do CTN (fls. 100/101).*

Contudo, s.m.j., a tese firmada pela pelo STJ em sede de recurso repetitivo não prevê que o pagamento em atraso desloca a contagem do prazo decadencial, como afirmou a decisão recorrida. Neste sentido, transcreve-se o teor do Tema Repetitivo 163 firmado pelo STJ quando do julgamento do REsp 973733/SC:

Tema/Repetitivo 163 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 inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

Percebe-se que a tese firmada pelo STJ esclarece que, nos casos em que a lei prevê o pagamento antecipado da exação, a regra do art. 173, I, do CTN apenas é aplicável quando o pagamento não ocorre. Ela não prevê que este “deslocamento” da regra também seja aplicado quando o pagamento ocorre com atraso.

O tema Repetitivo 163 gerou, ainda, a Sumula 555 do STJ, que prevê o seguinte:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa

De acordo com o entendimento acima, nos casos de lançamento por homologação, a regra de contagem do prazo decadência se desloca para aquela prevista no art. 173, I, do CTN no caso de inexistência de declaração do débito. Não há nada prevendo que o pagamento atrasado de débito efetivamente declarado também deslocaria a regra de contagem dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ou seja, se houve a declaração do tributo por parte do contribuinte, e este efetua o pagamento do valor declarado, ainda que com atraso, entendo que esta situação é suficiente para atrair a contagem do prazo decadencial com base no art. 150, § 4º do CTN, a despeito do atraso no pagamento. (...).

O extrato de pagamento de fl. 90 atesta que o contribuinte efetuou o pagamento do ITR/2010 (com juros e multa) apenas em 13/12/2011, após o vencimento do tributo (30/09/2010), porém antes de qualquer procedimento fiscalizatório, o qual se iniciou apenas em agosto de 2015 (fls. 09/12). (...).

No caso dos autos, o ITR relativo ao exercício 2010 tem fato gerador no dia 01/01/2010. Portanto, nos termos do art. 150, §4º, do CTN, o lançamento poderia ocorrer até 01/01/2015. Contudo, o contribuinte apenas tomou ciência do presente lançamento em 09/11/2015, conforme AR de fl. 20.

Convém salientar que a decisão recorrida considerou que houve entrega da Declaração e, posteriormente, houve pagamento parcial. Tal informação conflita com a alegação da Procuradoria de que a declaração só foi transmitida no ano seguinte.

*Como não foram opostos embargos de declaração pela Procuradoria para sanar eventual incorreção da decisão recorrida, utilizo como premissa o que restou incontroverso na decisão *a quo*, que foi existência de declaração, ainda que o recolhimento tenha ocorrido em momento posterior.*

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

(assinado digitalmente)

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

Voto Vencedor

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 favorável ao provimento do presente Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Conforme bem relatado, o que se discute no presente Recurso é a decisão da 1ª Turma / 2ª Câmara desta 2ª Seção Julgamento, que apreciando argumento atinente à ocorrência de decadência do lançamento, entendeu que o pagamento realizado pela contribuinte, mesmo após o vencimento da obrigação, seria apto a atrair a aplicação do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN. Entendimento este que vai de encontro à decisão proferida no acórdão apontado como paradigma, onde em situação análoga, entendeu-se pela aplicação do prazo decadencial previsto no inciso I, do art. 173, também do CTN, qual seja, 05 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Destarte, a controvérsia cinge-se em saber se, pelas circunstâncias fáticas, de o pagamento ter ocorrido em exercício posterior ao vencimento da obrigação e antes do início do procedimento fiscal, caberia aplicação do prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, conforme decidido no acórdão recorrido, ou seria caso de aplicação do art. 173, I, do *Codex*, nos termos da decisão do paradigma e pleiteado pela recorrente.

O ITR lançado refere-se ao exercício de 2010 (com vencimento e prazo final para entrega da declaração em 30/09/2010) e tem como termo inicial o dia 01/01/2010. A intimação do lançamento do crédito tributário ocorreu em 09/11/2015.

Consignou-se nos fundamentos da decisão recorrida que, no caso sob análise teria havido pagamento antecipado do imposto apto a atrair a contagem do prazo decadencial para o lançamento de ofício, a partir da data da ocorrência do fato gerador, na forma do § 4º do art. 150 do CTN. Mesmo que o recolhimento tenha ocorrido em atraso, ou seja, após a data de vencimento do tributo, desde que antes de efetuado o lançamento de ofício. Decidiu-se assim que: *“...se houve a declaração do tributo por parte do contribuinte, e este efetua o pagamento do valor declarado, ainda que com atraso, entendendo que esta situação é suficiente para atrair a contagem do prazo decadencial com base no art. 150, § 4º do CTN, a despeito do atraso no pagamento.”*

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 2010 ocorreu em 01/01/2010, com vencimento do tributo em 30/09/2010, tendo o pagamento do valor declarado ocorrido somente em dia 13/12/2011 (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, 01/01/2011, estendendo-se até 31/12/2015. Desse modo, tendo sido a contribuinte cientificada da Notificação de Lançamento em 09/11/2015, forçoso se concluir pela regularidade do lançamento.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Mario Hermes Soares Campos

