



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13629.720974/2017-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.471 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de novembro de 2023
Recorrente VALE S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2012

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 efetuado no ano seguinte ao de vencimento do imposto não é apto a atrair a incidência do art. 150, § 4º, do CTN.

ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ÁREA DE RESERVA LEGAL. ÁREA COBERTA POR FLORESTA NATIVA. ÁREA UTILIZADA COM PASTAGEM. ERRO DE FATO.

A alegação de erro de fato na declaração de ITR e, por consequência, no lançamento de ofício dela decorrente, ao se declarar equivocadamente áreas de preservação permanente, de reserva legal, coberta por floresta nativa e utilizada com pastagem, demanda prova hábil e idônea a demonstrar o preenchimento de todos os requisitos legais para a configuração dessas áreas, competindo ao impugnante provar o fato modificativo/impeditivo do lançamento.

ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL RURAL. SÚMULA CARF Nº 122.

A averbação da Área de Reserva Legal - ARL na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato Declaratório Ambiental.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

Para fins de exclusão da tributação relativamente à área de preservação permanente, é dispensável a protocolização tempestiva do requerimento do ADA junto ao IBAMA ou órgão conveniado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, afastar a prejudicial de decadência. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a Área de Preservação Permanente – APP declarada de 43,2 ha. Vencidos, na prejudicial de decadência, os conselheiros Matheus Soares Leite, Ana Carolina da Silva Barbosa e Guilherme Paes de Barros Geraldi. Vencido, no mérito, o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro (relator) que negava provimento ao recurso. Quanto ao mérito, designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Matheus Soares Leite. Julgamento realizado na vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro – Relator

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 198/217) interposto em face de Acórdão (e-fls. 167/186) que julgou procedente em parte impugnação contra Notificação de Lançamento (e-fls. 02/06 e 08), referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), exercício 2012, tendo como objeto o imóvel denominado “Fazenda do Meireles”, cientificado em 11/08/2017 (e-fls. 09).

Segundo a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal da Notificação de Lançamento, após regularmente intimado, o contribuinte não comprovou a Área de Preservação Permanente e a Área de Interesse Ambiental e nem o Valor da Terra Nua declarados.

Na impugnação (e-fls. 26/42), em síntese, foram abordados os tópicos:

- (a) Tempestividade.
- (b) Decadência.
- (c) Área de Preservação Permanente.
- (d) Área de Reserva Legal.
- (e) Áreas de Florestas Nativas e de Pastagens.
- (f) Valor da Terra Nua.

Do Acórdão de Impugnação (e-fls. 167/186), extrai-se:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2012

DA DECADÊNCIA.

No caso de falta de pagamento ou pagamento em atraso da quota única ou da 1ª quota do ITR, após o exercício de apuração do imposto, aplica-se a regra geral prevista no art. 173, I, do CTN, para efeito de contagem do prazo decadencial. O crédito tributário constituído no prazo quinquenal legalmente previsto, por meio da ciência da Notificação de Lançamento pelo sujeito passivo, na qualidade de contribuinte do imposto, ilide a decadência.

DA NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. A impugnação tempestiva da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal, e somente a partir disso é que se pode, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela.

DA REVISÃO DE OFÍCIO. DO ERRO DE FATO.

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

DO ÔNUS DA PROVA.

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

DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE, DE FLORESTAS NATIVAS E DE RESERVA LEGAL.

Essas áreas ambientais, para fins de exclusão do ITR, devem ser reconhecidas como de interesse ambiental pelo IBAMA, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do respectivo ADA, além da averbação tempestiva da área de reserva legal na matrícula do imóvel.

DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE INCREMENTO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.

Não pode o órgão julgador ir além dos limites da lide para incrementar o imposto lançado pelo Fisco, sob pena de ofensa ao contraditório e à ampla defesa.

DO VALOR DA TERRA NUA (VTN). SUBAVALIAÇÃO.

Deve ser reconhecido o VTN comprovado por Laudo de Avaliação, elaborado por profissional habilitado, em consonância com as normas da ABNT - NBR 14.653-3, demonstrando, de maneira inequívoca, o valor fundiário do imóvel e a existência de características particulares desfavoráveis, que pudessem justificar a revisão do VTN em questão.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

ACÓRDÃO

Acordam os membros da 1ª TURMA/OPJ01 de Julgamento, por unanimidade de votos, rejeitar a prejudicial de decadência e a preliminar de nulidade e, no mérito, que seja julgada procedente em parte a impugnação apresentada pelo Contribuinte, contestando o lançamento consubstanciado na Notificação nº 06111/00024/2017, de fls. 02-06, relativa ao exercício de 2012, para reconhecer o Valor da Terra Nua comprovado de R\$2.420.000,00 (R\$4.212,35/ha), disso resultando redução do Valor da Terra Nua Tributável, com a consequente redução do imposto suplementar devido de R\$134.957,20 para R\$113.689,70, a serem acrescidos de multa no percentual de 75% e juros, na forma da legislação aplicável, nos termos do relatório e voto.

O Acórdão foi cientificado em 17/12/2021 (e-fls. 190/195) e o recurso voluntário (e-fls. 198/217) interposto em 18/01/2022 (e-fls. 196), em síntese, alegando:

- (a) Tempestividade. Diante da intimação em 17/12/2021, o recurso é tempestivo.
- (b) Decadência. O acórdão vergastado considera que a aplicabilidade da regra especial disposta no art. 150, § 4º do CTN não contempla o “pagamento em atraso realizado após o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, contudo esta hipótese não se encontra prevista nas exceções ao dispositivo legal sob referência.
- (c) Área de Preservação Permanente. O lançamento desconsiderou a área de preservação permanente declarada de 43,2ha. Conforme Ato Declaratório Ambiental - ADA protocolado em 2017 e a instruir a impugnação, há no imóvel Área de Preservação Permanente de 60,705ha. Por decorrer de expressa previsão legal, a existência das Áreas de Preservação Permanente declaradas pelo contribuinte é presumida para efeitos de ITR. Logo, é desnecessária a comprovação da área declarada e inexigível o ADA, conforme entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça a reconhecer a presunção de veracidade da declaração do contribuinte, cabendo à fiscalização o ônus da prova em contrário. No caso concreto, não houve qualquer comprovação da inexistência da área por parte da fiscalização e, além disso, não se pode desconsiderar o ADA por suposta intempestividade.
- (d) Área de Reserva Legal. A decisão recorrida afastou o erro de fato quanto à Área de Reserva Legal - ARL por considerar serem necessárias a averbação da ARL à margem da matrícula do imóvel ou, alternativamente, a inscrição daquela no Cadastro Ambiental Rural - CAR. Isso porque, a reserva legal é área improdutiva por proteção legal, norma imperativa de ordem pública, o que faz com que tais áreas não se sujeitem à tributação do ITR, não havendo sentido em se impor qualquer requisito. De qualquer forma, o ADA é documento hábil a comprovar a ARL, conforme jurisprudência do STJ. Tributar a área improdutiva desrespeita o comando do art. 10, § 1º, II, “a” da Lei nº 9.393/1996, que estabelece a isenção da ARL.
- (e) Área Coberta por Floresta Nativa (Vegetação Natural). O art. 10 da Lei nº 9.393/96, que regula a intributabilidade das áreas de floresta nativa no tocante ao ITR, afirma que a exclusão desta área independe de qualquer documento prévio a ser apresentado pelo contribuinte. Logo, basta a apresentação do ADA “a cada exercício” para que as áreas cobertas por florestas nativas não sejam tributadas pelo ITR (Perguntas e Respostas do ITR, 103 e 104). A isenção do ITR sobre a AFN associa-se, em verdade, com a absoluta impossibilidade jurídica de nela produzir, e não de um suposto livre arbítrio do contribuinte.
- (f) Prescindibilidade do ADA tempestivo. O ADA comprova a APP, AFN e ARL declaradas. Conforme jurisprudência do CARF, a intempestividade do ADA não configura, por si só, impedimento relevante que obste o usufruto da isenção, sendo viáveis outros meios de comprovação. Nesse sentido, referindo-se ao mesmo imóvel sob referência, o ADA, não obstante intempestivo, possui efetivo valor probatório para efeito da declaração das áreas isentas de ITR legalmente previstas, na medida em que, reitera-se,

comprova a real materialidade tributável do imóvel, em relação à qual deve o lançamento se ater de forma exclusiva para que seja legítimo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 17/12/2021 (e-fls. 190/195), o recurso interposto em 18/01/2022 (e-fls. 196) é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Decadência. O recorrente se insurge contra o entendimento da decisão recorrida de a intempestividade do pagamento da primeira quota do ITR deslocar a contagem do prazo decadencial para o previsto no art. 173, I, do CTN, na linha do entendimento veiculado na Solução de Consulta Interna Cosit nº 16, de 2003. Isso porque, no seu entender, o prazo aplicável seria o do art. 150, §4º, do CTN, ainda que o recolhimento relativo ao imposto apurado na DITR do exercício de 2012 tenha sido efetuado apenas em 31/05/2013 (e-fls. 173). A questão de fundo não é nova e já foi enfrentada diversas vezes pelo presente colegiado, sendo decidido pelo voto de qualidade. Nesse contexto, persisto em adotar as razões de decidir já explicitas em meu voto no Acórdão de Recurso Voluntário nº 2401-009.710, de 9 de agosto de 2021, transcrevo:

Em face da decisão proferida no REsp 973.733, firmou-se a tese para o Tema Repetitivo nº 163 de 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.

Esse entendimento é de observância obrigatória por força do art. 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

A leitura do Acórdão de Recurso Especial em tela revela que a decisão não versou sobre a caracterização do que deva ser entendido por pagamento antecipado, a seguir transcrevo sua ementa:

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)

Portanto, a definição do que deva ser entendido por pagamento antecipado é tema estranho à tese decidida no REsp 973.733.

Até o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ainda não se iniciou o prazo do art. 173, I, do CTN, podendo vir a ser aplicável tanto o prazo do art. 150, § 4º, do CTN, caso o contribuinte efetue a antecipação de pagamento, como o prazo do art. 173, parágrafo único, do CTN, caso o fisco notifique qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Na falta de qualquer pagamento entre a data de vencimento e o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não há o que ser homologado, logo não se cogita da incidência do prazo do art. 150§ 4º do CTN.

Em tal período, incidirá o prazo do parágrafo único do art. 173 do CTN, caso o fisco notifique o contribuinte do início de procedimento tendente ao lançamento.

No primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tem início o curso do prazo do art. 173, I, do CTN e eventual pagamento em atraso efetuado pelo sujeito passivo em data posterior não tem o condão de afastar a ocorrência desse termo inicial e nem a contagem do prazo decadencial iniciada a parir dele, sob pena de evidente prejuízo ao credor e, principalmente, de violação da norma cogente do art. 173, I, do CTN. Logo, tal pagamento em atraso não se caracteriza como pagamento antecipado, pois já fluía o prazo do art. 173, I, do CTN.

O entendimento aqui esposado não enseja conclusão diversa da veiculada na Solução de Consulta Interna Cosit nº 16, de 2003, *in verbis*:

11. Observa-se, assim, à luz do disposto nos itens 9 e 10, que no caso de pagamento do ITR efetuado após o vencimento, a contagem do prazo decadencial terá início:

11.1 - na data da ocorrência do fato gerador, no caso de o pagamento em atraso, ainda que parcialmente efetuado, ser realizado antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

11.2 - no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de o pagamento em atraso, ainda que parcialmente efetuado, ser realizado nesta data ou após ela.

No caso dos autos, a Declaração do ITR Exercício 2006 foi entregue em 28/09/2006 (e-fls. 03 e 45) e os pagamentos efetuados em 07/11/2007 (e-fls. 90/93). Note-se que o recorrente declarou tempestivamente, mas pagou parcialmente quando já estava a fluir o prazo do art. 173, I, do CTN.

Logo, não resta caracterizada a antecipação de pagamento, eis que o recolhimento em atraso se operou em 07/11/2007, ou seja, após o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (isto é, após 01/01/2007), a atrair o art. 173, I, do CTN. Entendimento diverso significaria atribuir ao contribuinte o poder de modificar o prazo decadencial já em curso.

O entendimento em questão já foi adotado por esta Turma, sendo por qualidade no julgamento de 03 de março de 2020 e por maioria em julgamento de 07 de agosto de 2020, transcrevo as ementas pertinentes:

DECADÊNCIA. PAGAMENTO REALIZADO NO ANO SUBSEQUENTE AO VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTAGEM DO PRAZO.

Quando do recolhimento em atraso pelo contribuinte, efetuado no ano subsequente ao vencimento da obrigação tributária, não se considera antecipação de pagamento para efeito do termo inicial de contagem do prazo decadencial na data da ocorrência do fato gerador. Nessa situação, o prazo de cinco anos para o lançamento de ofício é contado na forma da regra geral prevista no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional.

Acórdão nº 2401-007.539, de 03 de março de 2020

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, do Codex Tributário.

Acórdão nº 2401-007.983, de 07 de agosto de 2020

Considerando que não houve pagamento antecipado, que a Notificação de Lançamento se refere ao imposto do exercício de 2006 e que sua ciência se demonstra inequívoca quando do protocolo da impugnação em 03/11/2011 (e-fls. 35), afasto a prejudicial de decadência.

O voto em questão foi vencido pelo voto de qualidade do vice-presidente da turma, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento.

O Acórdão de Recurso Voluntário nº 2401-009.710, de 9 de agosto de 2021, a declarar a decadência com lastro no art. 150, §4º, do CTN, contudo, restou revertido pelo Acórdão de Recurso Especial nº 9202-010.594, de 21 de dezembro de 2022, cabendo invocar também as razões de decidir do voto condutor, transcrevo:

A matéria devolvida à apreciação deste Colegiado refere-se a **ITR – Decadência – pagamento em atraso, após o exercício de apuração do imposto – regra do art. 173, I do CTN x art. 150, § 4º do CTN.**

No caso concreto, a Contribuinte apresentou a DITR do exercício a que se refere o lançamento (2006) dentro do prazo estabelecido na legislação de regência do tributo, contudo, o pagamento do valor considerado devido foi efetuado somente no ano seguinte ao do vencimento, em 07/11/2007.

Não obstante, o Colegiado *a quo* considerou que a condição estabelecida no art. 150, § 4º, ocorrência de pagamento antecipado, havia sido satisfeita e, em vista disso, concluiu que o lançamento somente foi efetuado após o decurso do prazo decadencial.

A Fazenda Nacional, por sua vez, pleiteia o restabelecimento da exigência por entender que, como o pagamento foi feito em atraso, e após o exercício de apuração do imposto, a regra aplicável é aquela prevista no art. 173, inciso I, do CTN.

Pois bem.

A partir de 1997, a apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) passou a ser feita pelo próprio contribuinte, conforme disposto no **caput** do art. 10 da Lei nº 9.393/1996, restando claro, portanto, que ao ITR atribuiu-se a natureza de tributo lançado por homologação.

Dessarte, cabe ao sujeito passivo apurar o imposto e proceder ao seu recolhimento, sem prévio exame da Autoridade Fiscal, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, ressaltando-se que, neste caso, o prazo decadencial inicia-se a partir da ocorrência do fato gerador, conforme o § 4º do referido artigo:

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

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

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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. (grifo nosso)

Quanto ao fato gerador do ITR, o momento de sua ocorrência encontra previsão no **caput** do art. 1º da referida Lei nº 9.393/96, que assim dispõe:

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, (Grifou-se)

Portanto, a princípio, o termo inicial da contagem do prazo da decadência, em se tratando de ITR do exercício de 2006, seria 1º/01/2006.

De outra parte, o ponto a ser examinado no presente caso diz respeito à regra decadencial aplicável nas situações em que, mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o contribuinte deixa de antecipar o recolhimento do tributo.

Essa questão é resolvida com base no entendimento do Superior Tribunal de Justiça, pacificado a partir da decisão no Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008 e que, por imposição do art. 62, § 2º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, é de observância obrigatória pelas turmas de julgamento deste Conselho. Vejamos a ementa de referido 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 inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).
2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, “Decadência e Prescrição no Direito Tributário”, 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).
3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos ao 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. (Grifou-se)

Examinando-se a tese consolidada no STJ vê-se que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, nos casos em que há pagamento antecipado, ainda que parcial, mas antes do vencimento da obrigação, o termo inicial para a determinação da decadência é a data do fato gerador, na forma do § 4º, do art. 150, do CTN, exceto nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

Por outro lado, nos casos em que o recolhimento do tributo é extemporâneo, tem-se 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, isto é, em não havendo pagamento do tributo até a data de seu vencimento, o *dies a quo* do prazo quinquenal é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I, do art. 173, do Código Tributário, a despeito dos entendimentos em sentido contrário.

Convém ressaltar que esse Colegiado já se debruçou sobre essa questão e que a decisão adotada foi no mesmo sentido do exposto na presente manifestação, consoante se verifica do voto condutor do Acórdão nº 9202-007.369, de 28/11/2018, da lavra da

Ilustre Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, cujos fundamentos reproduzo e agrego às minhas razões de decidir:

Discordo do voto da Ilustre Conselheira Relatora, no sentido de que o pagamento espontâneo efetuado após o vencimento do tributo e antes do início do procedimento fiscal seria apto a atrair a incidência da regra do art. 150, § 4o, do CTN.

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 decadência/ de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.”

Em vista disso, considerando-se que o fato gerador do ITR do exercício de 2006 ocorreu em 01/01/2006, 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, 01/01/2007, estendendo-se o direito de a autoridade administrativa expressamente homologar o pagamento eventualmente efetuado ou constituir crédito tributário suplementar até 31/12/2011.

Desse modo, tendo em vista que o Contribuinte foi cientificado da Notificação de Lançamento em 05/11/2011 (fl. 32), portanto, antes de 31/12/2011, é de se concluir que o crédito tributário foi formalizado dentro do prazo legal.

No caso concreto, seja sob o enfoque da fundamentação do meu voto vencido no Acórdão de Recurso Voluntário nº 2401-009.710, de 9 de agosto de 2021, ou do voto condutor do Acórdão de Recurso Especial nº 9202-010.594, de 21 de dezembro de 2022, o recolhimento do ITR do exercício 2012 foi efetuado em 31/05/2013, situação que atesta a constatação de o pagamento em tela não ser apto a atrair a incidência do art. 150, §4º, do CTN. Rejeita-se a prejudicial de decadência.

Ato Declaratório Ambiental. A exigência da apresentação de Ato Declaratório Ambiental - ADA ao Ibama em relação ao exercício objeto do lançamento reside no art. 17-O,

§1º, da Lei nº 6.938, de 1981, na redação da Lei nº 10.165, de 2000. Acrescente-se ainda que a jurisprudência do CARF a relevar a intempestividade do ADA não é vinculante e não versa sobre ADA transmitido ao Ibama após o lançamento de ofício e nem lhe atribui valor probatório desacompanhado de outros elementos de prova. A jurisprudência sumulada do CARF afasta a exigência do ADA apenas para a Área de Reserva Legal e nos termos explicitados na Súmula CARF nº 122.

Área de Preservação Permanente. Em relação à Área de Preservação Permanente, a fiscalização não intimou a empresa contribuinte a comprovar a efetiva existência da área no imóvel, limitando-se a solicitar a apresentação do Ato Declaratório Ambiental - ADA pertinente ao exercício de 2012 (e-fls. 11/15). Diante da não exibição do ADA, a autoridade fiscal glosou a Área de Preservação Permanente declarada de 43,2ha por falta de comprovação, tendo sido a contribuinte cientificada da Notificação de Lançamento em 11/08/2017 (e-fls. 09). A recorrente pretende não apenas a reversão da glosa, mas o reconhecimento de erro de fato na declaração, ou seja, a prevalência de uma Área de Preservação Permanente de 60,7 ha. Para a reversão da glosa de 43,2 ha, bastaria a exibição do Ato Declaratório Ambiental pertinente ao exercício de 2012 a indicar uma área de 43,2 ha, eis que tal prova infirmaria o motivo do lançamento. Contudo, para a ampliação da área originalmente declarada a título de Área de Preservação Permanente (de 43,2 ha para 60,7 ha), não basta o ADA, pois há que se provar o erro de fato e, para tanto, impõe-se a demonstração da efetiva existência da área no imóvel, nos termos em que definida pela legislação de regência. A recorrente, entretanto, carrou aos autos tão somente o ADA do exercício de 2017 transmitido em 04/09/2017 (e-fls. 100), data inclusive posterior a ciência da Notificação de Lançamento, ocorrida em 11/08/2017 (e-fls. 09). Logo, o ADA de e-fls. 100 não tem o condão de infirmar a glosa empreendida pelo lançamento de ofício, em face do disposto no art. 17-O, §1º, da Lei nº 6.938, de 1981, na redação da Lei nº 10.165, de 2000, e muito menos de gerar convencimento quanto à efetiva existência da Área de Preservação Permanente no imóvel rural.

Área de Reserva Legal. Não houve glosa de Área de Reserva Legal, estando o campo em questão zerado na declaração de ITR. Segundo a recorrente, não haveria qualquer requisito a ser cumprido para a declaração da área de reserva legal e nem para a comprovação do erro de fato na declaração e no lançamento dela decorrente. Além disso, sustenta que, de qualquer forma, informou a área no ADA apresentado após a ciência da Notificação de Lançamento. Devemos ponderar, contudo, que a alegação de erro de fato ao não se declarar Área de Reserva Legal deve ser devidamente comprovada pela demonstração do preenchimento de todos os requisitos legais para a configuração dessa área, competindo à impugnante provar o fato modificativo/impeditivo do lançamento, não bastando para tanto a mera apresentação de ADA, ainda mais ADA transmitido após a lavratura da Notificação de Lançamento. A jurisprudência sumulada do CARF afasta a exigência do ADA para a Área de Reserva Legal, mas não dispensa a averbação da área na matrícula do imóvel ao tempo do fato gerador, exigência esta tomada como a suprir a não exibição do ADA (Súmula CARF nº 122). Por conseguinte, a recorrente não se desincumbiu do seu ônus probatório.

Área Coberta por Florestas Nativas. Não houve glosa de Área Coberta por Florestas Nativas, estando o campo em questão zerado na declaração de ITR. Segundo a recorrente, a exclusão da área não depende de qualquer documento prévio, bastando a apresentação do ADA a cada exercício, conforme Perguntas e Respostas do ITR, não havendo livre arbítrio da contribuinte. A empresa, contudo, não se atenta que a própria resposta transcrita nas razões recursais especifica a necessidade de apresentação do ADA ao Ibama, mas também que seja atendido o disposto na legislação pertinente à Área Coberta por Florestas Nativas (Lei

nº 11.428, de 2006), sendo para tanto indispensável a apresentação de Laudo Técnico emitido por engenheiro agrônomo ou florestal acompanhado da ART (Anotação de Responsabilidade Técnica) e de acordo com as normas da ABNT. Diante disso, não restou provado o erro de fato.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário, AFASTAR A PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro

Voto Vencedor

Conselheiro Matheus Soares Leite – Redator Designado

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênica para manifestar entendimento divergente, na hipótese vertente, no tocante à exigência do Ato Declaratório Ambiental (ADA) para o reconhecimento da isenção da Área de Preservação Permanente, motivação adotada pela fiscalização para efetuar a glosa da referida área, o que será feito a seguir.

Pois bem. De início, destaco que, de fato, a motivação da glosa da Área de Preservação Permanente, por parte da fiscalização, foi a ausência de apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) ao Ibama.

Dessa forma, não está em discussão a existência ou não da área declarada. Tal conclusão é facilmente obtida pela leitura do documento “Descrição dos Fatos”, integrante do presente auto de infração.

Nessa senda, no tocante às Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, o Poder Judiciário consolidou o entendimento no sentido de que, em relação aos fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651/12, é desnecessária a apresentação do ADA para fins de exclusão do cálculo do ITR, sobretudo em razão do previsto no § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996.

Tem-se notícia, inclusive, de que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), elaborou o Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, reconhecendo o entendimento consolidado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça sobre a inexigibilidade do ADA, nos casos de área de preservação permanente e de reserva legal, para fins de fruição do direito à isenção do ITR, relativamente aos fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651/12, tendo a referida orientação incluída no item 1.25, “a”, da Lista de dispensa de contestar e recorrer (art. 2º, incisos V, VII e §§3º a 8º, da Portaria PGFN nº 502/2016).

Dessa forma, entendo que não cabe exigir o protocolo do ADA para fins de fruição da isenção do ITR das Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, bastando que o contribuinte consiga demonstrar através de provas inequívocas a existência e a precisa delimitação dessas áreas. Se a própria lei não exige o ADA, não cabe ao intérprete fazê-lo.

Nesse contexto, tendo em vista que a glosa da APP, foi motivada, pela fiscalização, unicamente em razão da ausência de comprovação da protocolização tempestiva do Ato Declaratório Ambiental (ADA) no IBAMA, entendo pelo reconhecimento da Área de Preservação Permanente declarada, no montante de 43,2 ha.

Não cabe o reconhecimento de montante superior ao declarado, eis que, conforme bem tratado no voto do Ilmo. Relator, não houve a comprovação da hipótese de erro de fato, aventada pelo sujeito passivo.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de reconhecer a área de preservação permanente declarada, no montante de 43,2 ha.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite