



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13884.722858/2015-67
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.593 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 20 de dezembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ABRAS DO UNA AGROIND AGRICULTURA E COMERCIO LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2010

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno ao colegiado recorrido para análise das demais questões do recurso voluntário, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Joao Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes e Marcelo Milton da Silva Risso.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mario Pereira de Pinho Filho, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sonia de Queiroz Accioly (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausentes o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pela conselheira Sonia de Queiroz Accioly; e a conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-010.593 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 13884.722858/2015-67

Relatório

O presente processo trata de exigência de Imposto Territorial Rural (ITR) do exercício de 2010, tendo em vista que, após regularmente intimado, em virtude da glosa de Área de Reserva Legal e Área de Interesse Ecológico, bem assim pela falta de comprovação, por meio de Laudo de Avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653-3 da ABNT, o Valor da Terra nua Declarado.

Pelo Acórdão nº 03-077.550, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF (DRJ/BSA) considerou a impugnação apresentada pelo Contribuinte improcedente, conforme se verifica da ementa do julgado::

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR

Exercício: 2010

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 Código Tributário Nacional (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.

DAS ÁREAS DE RESERVA LEGAL E DE INTERESSE ECOLÓGICO. PARQUE.

As áreas de reserva legal ou de interesse ecológico (Parque), para fins de exclusão do ITR, cabem ser reconhecidas como de interesse ambiental pelo IBAMA, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente ADA, mesmo que a área de reserva legal esteja comprovadamente averbada à margem da matrícula do imóvel, na data do fato gerador, além da apresentação do Ato específico do órgão competente federal ou estadual reconhecendo as áreas do imóvel que são de interesse ecológico.

DO VALOR DA TERRA NUA (VTN) - SUBAVALIAÇÃO.

Para fins de revisão do VTN arbitrado pela fiscalização, com base nos VTN/ha apontados no SIPT, exige-se que o Laudo de Avaliação, emitido por profissional habilitado, atenda aos requisitos das Normas da ABNT, demonstrando, de maneira convincente, o valor fundiário do imóvel, a preço de mercado, à época do fato gerador do imposto, e que esteja acompanhado da necessária Anotação de Responsabilidade Técnica (ART).

Impugnação Improcedente

Em sessão plenária de 09/08/2021, foi julgado o Recurso Voluntário da Contribuinte, prolatando-se o Acórdão nº 2401-009.690 (fls. 739/750), assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2006 ITR. HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO. PAGAMENTO EFETUADO. APROVEITAMENTO. DECADÊNCIA.

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. Sendo, o lançamento, por homologação, e ocorrendo a antecipação do pagamento do tributo, a regra decadencial é a estabelecida no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, 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, dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer a decadência, vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rodrigo Lopes Araújo e Miriam Denise Xavier (Presidente), que afastavam a prejudicial de decadência.

O processo foi encaminhado à PGFN em 03/09/2021 (fl. 751) e, em 05/10/2021 (fl. 763), a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de fls. 752/762, visando rediscutir a matéria: **Decadência. Pagamento após vencimento. Art. 150, § 4º x 173, I, do CTN.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de fls. 766/771, admitindo-se como paradigma configurador da divergência o Acórdão nº 9202-007.369. Transcreve-se a ementa do julgado:

Acórdãos nº 9202-007.369

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício: 1999

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.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de fls. 766/771.

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

- A decisão ora recorrida expõe que o prazo decadencial para o lançamento do ITR rege-se-ia, pelo § 4º, do art. 150 do CTN. Segundo seu raciocínio, o lapso para a constituição do crédito tributário, teria seu termo a quo alterado – pela realização de pagamento extemporâneo – alterando-se, assim contagem de prazo que se encontra em curso.

- Os ensinamentos doutrinários e jurisprudenciais dominantes evidenciam a necessidade de reforma desse aresto.

- O § 4º do art. 150 do CTN explicita a modalidade de lançamento por homologação, segundo a qual o sujeito passivo apura o montante tributável e antecipa o pagamento.

- A decadência requerida não existe nos casos em que não há qualquer pagamento ligado ao fato gerador dentro do prazo legal para recolhimento do tributo. Cita decisão administrativa.

- Foi por conta disto que se procedeu ao lançamento de ofício da exação, na linha preconizada pelo art. 173, I, do CTN, o qual assevera que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado

- Esse entendimento já se encontra pacificado no âmbito do eg. Superior Tribunal de Justiça, que, por meio da nova sistemática processual dos recursos repetitivos, reconheceu em caráter definitivo que, inexistindo pagamento parcial, o prazo decadencial deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que lançamento poderia ter sido efetuado, tal como previsto no art. 173, I, do CTN

- No caso em apreço, não há qualquer recolhimento da exação até a data do vencimento da obrigação, portanto, deve a contagem, de acordo com o Superior Tribunal de Justiça, ser feita com base no art. 173, I do CTN, e não pelo § 4º do art. 150.

Cientificado do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 21/01/2022 (fl. 775), a Contribuinte, em 07/02/2022 (fl. 777), ofereceu as contrarrazões de fls. 778/781, com os argumentos transcritos na sequência:

- Alega a Recorrente que o acórdão recorrido teria aplicado ao caso concreto o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, quando não houve pagamento antecipado do tributo.

- A descrição dos fatos imputada pela Recorrente para indicação do paradigma, no sentido de que “No caso em apreço, não há qualquer recolhimento da exação até a data do vencimento da obrigação” não corresponde à realidade dos fatos já devidamente apreciada pelo acórdão recorrido que não merece nenhum reparo.

- A Notificação de Lançamento que deu origem à autuação fiscal em debate tem como objeto a cobrança de ITR suplementar do Exercício de 2010, sendo de clareza solar que o próprio cálculo do valor autuado supostamente devido previamente considerou que a Recorrente já havia recolhido o que declarou e entendeu exigível na oportunidade.

- Logo, é fato incontroverso, comprovado na própria autuação fiscal em discussão, que o presente caso se refere a existência de pagamento antecipado do tributo.

- Por esse motivo, o presente caso atrai a aplicação do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, devidamente considerado pelo acórdão recorrido, na esteira do precedente do Egrégio Superior Tribunal de Justiça proferido em sede de recurso repetitivo (STJ – 1ª Seção – REsp nº 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux - DJe 18/09/2009).

- Diversamente do que defende a Recorrente, não há que se falar em inexistência do cumprimento da obrigação principal referente ao mesmo ITR, hipótese que deslocaria a contagem do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o

lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

- Portanto, resta claro que os acórdãos paradigmas citados pela Recorrente não correspondem à mesma situação de fato e de direito julgada pelo acórdão recorrido nos presentes autos.

- No caso apreciado pelo acórdão indicado como paradigma não há pagamento antecipado por parte do contribuinte, de forma que o suporte fático do caso concreto – no qual houve pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial – difere do suporte fático do paradigma indicado, no qual inexistia pagamento antecipado, ainda que parcial, do que resulta a impossibilidade de aplicação da divergência para fins de admissibilidade, conhecimento e provimento do Recurso Especial respondido.

- Inclusive ressalte-se que o acórdão recorrido bem reconheceu que no presente caso houve efetivo pagamento do imposto, ainda que parcial, comprovado pela atividade de lançamento da própria autoridade fiscal, devidamente reconhecendo a ocorrência de decadência do crédito tributário, tornando-se desnecessária a apreciação de qualquer questão de mérito.

- Não se sustentam as razões expostas pela Recorrente em seu Recurso Especial, que apenas pretende rediscutir o já devidamente decidido no presente feito, de forma que o acórdão recorrido que deu provimento ao Recurso Voluntário não merece qualquer reparo.

- Como demonstrado, não há identidade entre os suportes fáticos julgados pelo acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas, não sendo sequer admissível a rediscussão de fatos e provas em sede de recurso especial.

- Entretanto, na remota hipótese de ser reconhecido o dissídio jurisprudencial para conhecimento do recurso interposto, de modo a pretender afastar a decadência reconhecida pelo acórdão recorrido, é importante esclarecer que a matéria versada nos presentes autos refere-se à exigência do ITR do ano de 2010, relativo à Fazenda Abras do Una (NIRF nº 1.862.309-3), constituída sobre área de preservação permanente/utilização limitada, assegurada por isenção do imposto.

- Esse tema também é objeto dos Processos Administrativos nº 13884.722079/2011-38 (2007) e 13884.721785/2012-43 (2008) nos quais já foram proferidas decisões administrativas definitivas por este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reconhecendo a isenção do ITR, tema esse não apreciado pelo acórdão recorrido que acolheu a preliminar de decadência sem se pronunciar sobre as demais matérias de mérito alegadas. Da mesma forma, nos autos dos processos judiciais nºs 0000712-43.2020.4.03.9999 e 0000956-69.2020.4.03.9999, há decisão judicial reconhecendo a isenção total da área da mesma propriedade – Fazenda Abras do Una.

Punga, por fim, a Recorrida pelo não conhecimento do Recurso Especial ou, alternativamente, que lhe seja negado provimento ou ainda, na hipótese de o apelo ser provido, que os autos sejam devolvidos ao colegiado ordinário para a apreciação das questões de mérito do Recurso Voluntário.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido. Foram oferecidas contrarrazões tempestivas.

A matéria devolvida à apreciação deste Colegiado refere-se a “Decadência. Pagamento após vencimento. Art. 150, § 4º x 173, I, do CTN”.

Conhecimento

Em relação ao conhecimento, tem-se que, nos termos do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, o Recurso Especial aplica-se aos casos em que os diferentes colegiados deste órgão de julgamento administrativo, diante de situações fáticas semelhantes, derem à legislação tributária interpretação em sentido diverso. Além disso, a divergência de interpretação deve ser demonstrada de forma analítica, mediante a apresentação paradigmas válidos.

Em vista disso, a Contribuinte, por meio de suas contrarrazões, suscita o não conhecimento do apelo ao argumento de que o paradigma retrata contexto em que, diferentemente da situação em foco, não teria havido pagamento antecipado do tributo.

Não lhe assiste razão.

De se ressaltar que a matéria objeto da controvérsia refere-se à possibilidade de aplicação da regra decadencial estabelecida pelo art. 150, § 4º, do CTN, nas hipóteses em que o pagamento do tributo tenha sido efetuado em atraso, sendo que, tanto o acórdão recorrido quanto o paradigma considerado apto ao estabelecimento da controvérsia versam sobre cenários fáticos com essa característica, ou seja, nos dois casos, embora tenha havido pagamento de parte do imposto, isso se deu após o prazo estabelecido na legislação de regência do tributo. Vejamos trechos dos julgados cotejados:

Acórdão Recorrido

[...]

A DRJ entendeu pela improcedência da alegação, sob o entendimento de que a constatação da inexistência do cumprimento da obrigação principal ou, ainda, de pagamento em atraso realizado após o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no que diz respeito ao ITR, deslocaria a contagem do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado - regra geral em se tratando de decadência -, conforme disposto no art. 173, inciso I, do CTN. É de se ver os seguintes excertos do voto proferido pela DRJ:

No presente caso, o pagamento efetuado pela Contribuinte, relativo ao ITR apurado, às fls. 09, do exercício de 2010, de R\$ 709,36, acrescido da multa e dos juros, somente ocorreu em 29/04/2013, como se depreende da “tela” de fl. 368, extraída do sistema

SIEF, ou seja, após o primeiro dia do exercício seguinte (2011) àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (2010), nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

[...]

Assim, aplicando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao caso em questão, que trata da exigência de ITR, referente ao exercício de 2010, verifico que as três condições legais aclaradas pela jurisprudência do STJ para a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, na contagem do lustro decadencial, **foram clara e plenamente atendidas no caso concreto**, quais sejam: (a) O caso trata de ITR, tributo sujeito à sistemática do lançamento por homologação (art. 150, do CTN); (b) O contribuinte recolheu o ITR que entendia devido, conforme fl. 368; e (c) A ocorrência de dolo, fraude ou simulação não foi sequer alegada pelo Fisco, não havendo nos autos qualquer prova ou indício de condutas dessa natureza.

Não se pode confundir recolhimento a menor do imposto com falta de recolhimento. **O pagamento antecipado de saldo devedor – condição para aplicação do art. 150, § 4º, foi realizado**, não se podendo alegar que não haveria o que o Fisco homologar. Isto porque, repiso, não é o pagamento que é objeto de homologação. (Grifou-se)

Acórdão Paradigma nº 9202-007.369

(Trecho do Voto Vencido)

[...]

No caso ora analisado, é incontroversa a existência de pagamento, mas este ocorreu após a data de vencimento da obrigação, razão pela qual a Procuradoria da Fazenda Nacional pleiteia a aplicação do art. 173, I, do Código Tributário Nacional. (Grifou-se)

(Trecho do Voto Vencedor)

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. (Grifou-se)

Da leitura dos excertos verifica-se que, a despeito de retratarem de quadros fáticos semelhantes, os julgados exararam entendimentos em sentido diverso. No julgado recorrido entendeu-se que a decadência deveria ser aferida na forma estabelecida no art. 150, § 4º do CTN. No paradigma, decidiu-se pela aplicação do art. 173, I, do Código.

Resta, portanto, configurada a divergência, motivo pelo qual conheço do apelo fazendário e passo a analisar-lhe o mérito.

Mérito

No caso concreto, tem-se lançamento relativo ao exercício 2010, no entanto, o recolhimento parcial do tributo somente ocorreu em 29/04/2013, isto é, muito após o prazo estabelecido na legislação do ITR e quando o prazo estabelecido no art. 173, I, do CTN, já havia iniciado seu curso.

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. A contribuinte, por seu turno, pugna pela manutenção da decisão ordinária.

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, por conseguinte, 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 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, (Grifo-se)

Logo, a princípio, o termo inicial da contagem do prazo da decadência, em se tratando de ITR do exercício de 2010, seria 1º/01/2010.

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 incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

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

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos o 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, apresentado à guisa de paradigma. Ademais, por ter participado do julgamento desse paradigma e acompanhado a Conselheira Maria Helena em sua decisão, reproduzo os fundamentos suscitados em seu voto e os 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 decadência! 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 juridico-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 2010 ocorreu em 01/01/2010, 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 o direito de a autoridade administrativa expressamente homologar o pagamento eventualmente efetuado ou constituir crédito tributário suplementar até 31/12/2015.

Desse modo, tendo em vista que o Contribuinte foi cientificado da Notificação de Lançamento em 11/12/2015 (fl. 362), portanto, antes de 31/12/2015, é de se concluir que o crédito tributário foi formalizado dentro do prazo legal.

Por fim, considero correto o encaminhamento proposto pelo Sujeito Passivo, de que os autos sejam devolvidos ao colegiado ordinário, pois, como observado nas contrarrazões, além da decadência, há outras questões suscitadas no Recurso voluntário que não foram objeto da decisão ordinária.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, com retorno dos autos ao Colegiado de origem para que sejam apreciadas as demais alegações do Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho