



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.720648/2013-16
ACÓRDÃO	9202-011.792 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	LUIZ ANTONIO MARZINOTTI

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

CONTAGEM DE PRAZO DE DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO E DECLARAÇÃO DE TRIBUTOS DEVIDO APÓS INÍCIO DO PRAZO DECADENCIAL PELO ART. 173, I, DO CTN, CONSIDERANDO A AUSÊNCIA DE PAGAMENTO NO VENCIMENTO E A AUSÊNCIA DE ENTREGA DE DECLARAÇÃO NO MOMENTO DO TERMO FIXADO PARA O CUMPRIMENTO DO DEVER INSTRUMENTAL. ENTREGA DE DECLARAÇÃO EXTEMPORÂNEA E RECOLHIMENTO DO VALOR DECLARADO EFETIVADO QUANDO JÁ EM CURSO O PRAZO DECADENCIAL PELO ART. 173, I, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE CONVERSÃO DO PRAZO DECADENCIAL EM FLUÊNCIA PELO ART. 173, I, PARA QUE SEJA RECONTADO PELA REGRA DO ART. 150, § 4º, DO CTN. PRAZO DECADENCIAL QUE NÃO SE SUSPENDE, NEM SE INTERROMPE. RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO QUE NÃO SE QUALIFICA COMO PAGAMENTO ANTECIPADO. RECOLHIMENTO EXTEMPORÂNEO QUE NÃO SE QUALIFICA COMO DENÚNCIA ESPONTÂNEA PELA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO INTEGRAL DO EFETIVO VALOR DA EXAÇÃO CONFORME APURA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO SUPLEMENTAR TEMPESTIVO.

Para fins de aplicação da regra decadencial, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, ocorrido dentro do exercício correspondente ao vencimento do tributo, ainda não iniciada a contagem

do prazo de decadência pelo art. 173, I, do CTN, se ausente o recolhimento e a declaração.

Recolhimento efetuado após o início da contagem do prazo decadencial do art. 173, I, do CTN, quando este não se interrompe, nem se suspende, não pode ser considerado como pagamento antecipado para fins de recontagem do lustro decadencial pela regra do art. 150, § 4º, do CTN.

Para casos de declaração extemporânea e recolhimento do valor declarado, quando o montante do tributo que se declara é inferior ao efetivamente devido, por regras de correta apuração da base tributável adequada, a denúncia espontânea somente se configura na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (*sujeito a lançamento por homologação*) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (*antes de qualquer procedimento da Administração Tributária*), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça.

ACÓRDÃO

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 para afastar a decadência do lançamento, determinando o retorno dos autos ao Colegiado a quo para que decida sobre as demais questões postas no recurso voluntário. Vencido o conselheiro Francisco Ibiapino Luz, que negava provimento ao recurso. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto o conselheiro Francisco Ibiapino Luz.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Diogo Cristian Denny (substituto integral), Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de

Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo conselheiro Diogo Cristian Denny.

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Procurador** (e-fls. 273/282, páginas 271/280 do pdf) — com fundamento legal no inciso II do § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** (e-fls. 290/292, páginas 288/290 do pdf) — interposto pela Fazenda Nacional, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 8/11/2022, pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, que deu provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência fiscal por reconhecimento de decadência do lançamento, consubstanciada no **Acórdão nº 2401-010.436** (e-fls. 259/271, páginas 257/269 do pdf), o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria (i) **“regra decadencial a ser aplicada no caso de pagamento em atraso da quota única ou da 1ª quota do ITR”**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2008

ITR. HOMOLOGAÇÃO. 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).

DISPOSITIVO: Por determinação do art. 19-E da Lei 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro (relator), Gustavo Faber de Azevedo, Renato Adolfo Tonelli Junior e Miriam Denise Xavier (presidente), que afastavam a prejudicial de decadência e votaram por julgar o mérito. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rayd Santana Ferreira.

Do Acórdão Paradigma

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 2301-007.612, Processo nº 10670.720088/2008-14** (e-fls. 283/286, páginas 281/284 do pdf), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

Ementa do Acórdão Paradigma (1)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2004

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.
(...)

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 16/26), após **notificado em 7/2/2013** (e-fl. 98), insurgindo-se em face da Notificação Fiscal de Lançamento para exigência do Imposto sobre a propriedade Territorial Rural (ITR) referente ao imóvel “Fazenda Galheiro de Baixo/Areias” (**NIRF 5.846.084-5**), com área total declarada de 1.761,7 hectares, situado no município de Bom Jardim de Goiás/GO.

A controvérsia para fins de recurso especial é quanto a ocorrência ou não da decadência do lançamento.

Consta que o contribuinte recolheu o ITR, que entendia devido, declarado em relação ao exercício de 2008, cujo vencimento era em 30/9/2008, pagando-o de modo intempestivo em 6/5/2010.

Consta que a DITR foi entregue em 4/5/2010, quando o momento fixado em regulamentação era para entrega até 30/9/2008.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão nº 03-064.596 - 1ª Turma da DRJ/BSB (e-fls. 124/140, páginas 123/139), decidiu, por unanimidade de votos, considerar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário. Com relação a temática da decadência assentou tese segundo a qual: *“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.”*

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 161/173, páginas 160/172 do pdf), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF,

anteriormente relatado quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise.

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia, a Presidência da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para a matéria preambularmente destacada com o paradigma preteritamente citado, assim estando indicada a matéria para rediscussão e o precedente quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para a matéria admitida, quando do voto.

Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e afastar a prejudicial de decadência, de modo que o processo deverá retornar para o Colegiado *a quo* apreciar as matérias do recurso voluntário.

Em recurso especial de divergência, com lastro no paradigma informado alhures, o recorrente pretende rediscutir a matéria (i) **“regra decadencial a ser aplicada no caso de pagamento em atraso da quota única ou da 1ª quota do ITR”**.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois não se configurou a decadência do lançamento, haja vista que o término do prazo para o lançamento do ITR do exercício de 2008 é em 31/12/2013. Logo, se a notificação ocorreu em 7/2/2013, não se aperfeiçoou o lustro. Não há decadência.

Sustenta que a contagem da decadência do lançamento é pela regra do art. 173, I, do CTN, uma vez que o pagamento foi efetuado pelo contribuinte, relativo ao ITR apurado de 2008, apenas em 6/5/2010, quando já em curso o prazo do art. 173, I, do CTN (e-fls. 61, 64, 123).

Das contrarrazões

Não houve contrarrazões, apesar de intimado o contribuinte (e-fls. 296/301, páginas 294/299 do pdf).

Encaminhamento para julgamento

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer ou não do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

VOTO

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Da análise do conhecimento

O recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, para reforma do **Acórdão CARF nº 2401-010.436**, tem por finalidade hodierna rediscutir a matéria seguinte com o seu respectivo paradigma:

(i) Matéria: “regra decadencial a ser aplicada no caso de pagamento em atraso da quota única ou da 1ª quota do ITR”

(i) Paradigma (1): Acórdão 2301-007.612

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto nº 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise.

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria e precedente previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adota em plenitude como integrativo (§ 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual.

Outrossim, observo o atendimento dos requisitos regimentais.

Em relação a divergência jurisprudencial, ela restou demonstrada, conforme bem destacado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara.

Os casos fáticos-jurídicos estão no âmbito de fiscalização do ITR e neles se discute a questão da decadência do lançamento considerando um alegado contexto de pagamento antecipado que atrairia o art. 150, § 4º, em desfavor do art. 173, I, ambos do CTN.

Particularmente, em todos os casos o recolhimento aconteceu após o prazo legal de vencimento e após o primeiro dia do exercício seguinte, no entanto, para fins de estabelecimento da data de início da contagem do prazo decadencial, a decisão paradigma considerou não caracterizado o pagamento antecipado e, portanto, aplicou, inclusive sob a justificativa de já iniciado, a regra prevista no art. 173, I, do CTN; ao passo que no acórdão recorrido se considerou que houve a qualificação do recolhimento, mesmo após o vencimento e após o primeiro dia do exercício seguinte, como pagamento antecipado, o que levou a contagem pela regra do art. 150, §4º, do CTN.

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático se equivale. O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências são perceptíveis.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

- “Regra decadencial a ser aplicada no caso de pagamento em atraso da quota única ou da 1ª quota do ITR”

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força do precedente invocado.

A temática para a discussão, também, poderia ser rotulada, por exemplo, como: “*termo de início da contagem do prazo decadencial quando realizado pagamento extemporâneo.*”

Consta nos autos que o contribuinte declarou o tributo, que é um imposto sujeito a lançamento por homologação, em 4/5/2010, extemporaneamente. A declaração referida *deveria ter sido entregue em 30/9/2008*.

Consta, ainda, que o contribuinte apurou o valor do tributo em R\$ 750,00 e efetivou o recolhimento do tributo declarado em 6/5/2010, cujo *vencimento era 30/9/2008*, conforme comprovante de arrecadação.

Consta, outrossim, que o sujeito passivo calculou a multa de mora e os juros moratórios correspondentes e, também, os recolheu, de sorte que o valor declarado, com encargos moratórios reconhecidos, foi por completo recolhido, no limite da declaração.

Consta que a autoridade fiscal iniciou procedimento fiscal, preparatório para o lançamento de ofício, após lavrar *Termo de Intimação Fiscal*, em 19/4/2012.

O lançamento de ofício, após fiscalização, apurou o valor do tributo devido em R\$76.462,14 (*e não em R\$ 750,00*), tendo sido notificado ao sujeito passivo em 7/2/2013.

A autoridade lançadora entendeu que o imposto declarado foi menor do que o tributo efetivamente devido e que o lançamento de ofício era tempestivo, posto que o prazo inicial de sua programação fiscal tinha por termo *a quo* 1º/1/2009 e termo *ad quem* 31/12/2013.

O contribuinte alega que o recolhimento que efetivou em 6/5/2010 se qualifica como “**pagamento antecipado**” e exige, assim, que a contagem do prazo decadencial – para obstar o lançamento de ofício suplementar –, seja contado pela regra do § 4º do art. 150 do CTN, iniciando-se o prazo a partir do fato gerador, de modo que há transcurso do lustro decadencial, exigindo-se o cancelamento do lançamento. Isto porque, o prazo decadencial de 5 anos começaria em 1º/1/2008 (*art. 1º da Lei nº 9.393/96*) e se esgotaria em 31/12/2012, ademais foi notificado do lançamento de ofício suplementar apenas em 7/2/2013.

O contribuinte entende que o acórdão recorrido é correto e lhe assegura o seu direito, por aplicação do § 4º do art. 150 e, ainda, poderia se falar em aplicação conjunta de regras da ***denúncia espontânea***, aplicando-se, outrossim, o art. 138, *caput* e parágrafo único, tudo de modo a afastar a contagem do prazo decadencial pela regra do art. 173, I, todos do CTN.

Muito bem. Não assiste razão ao contribuinte, sendo caso de provimento do recurso fazendário. Explico.

Não se configurada a denúncia espontânea, vez que precisaria o contribuinte, ao entregar a declaração extemporânea, declarar o valor correto e recolhê-lo integralmente, porém não o fez, já que declarou valor a menor (***declarou R\$ 750,00 quando o correto seria R\$76.462,14***), bem como acabou por pagar valor menor.

Ademais, não houve uma segunda declaração para ajustar e declarar o valor da diferença e recolhê-lo, antes de se iniciar o procedimento fiscal.

No Tema Repetitivo 385, dos Precedentes qualificados, o STJ assentou:

Questão submetida a julgamento: Discute-se a configuração de denúncia espontânea (artigo 138, do CTN) na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento do fisco), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

Tese Firmada: A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

Referida tese advém do seguinte precedente qualificado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que *"a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte"* (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): *"No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."*

6. Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp n. 1.149.022/SP, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 9/6/2010, DJe de 24/6/2010)

O STJ vem entendendo que “‘a denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente’. Sobre o tema, esta Corte editou a Súmula n. 360, a qual dispõe que: ‘o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo’. Por fim, ‘a regra do artigo 138 do CTN não estabelece distinção entre multa moratória e punitiva com o fito de excluir apenas esta última em caso de denúncia espontânea’ (REsp 908.086/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 16.6.2008).” (REsp n. 1.210.167/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 1/12/2011, DJe de 9/12/2011, grifei)

Pelo relato fático das instâncias inferiores para o caso destes autos, não ocorreu o atendimento da regra de denúncia espontânea, na forma assentada pelo STJ. Isto porque, não se declarou, nem se recolheu a diferença do tributo.

De qualquer sorte, o contribuinte poderia sustentar que não haveria tecnicamente “*tal diferença*”, se partir da ótica que o lançamento de ofício posterior já estaria fulminado pela decadência e, então, o valor lá apontado não poderia ser utilizado como premissa. **Adicionalmente, o contribuinte ainda nega que o valor devido seja o do lançamento de ofício. Em seu pensar, o valor devido é o declarado.**

Pois bem. **Ainda assim, os argumentos não lhe socorrem. Passo a explicar.**

Por outro viés, para que se aplicasse o § 4º do art. 150 do CTN, o recolhimento efetivado em 6/5/2010, para o tributo vencido em 30/9/2008, deveria se qualificar como “pagamento antecipado”, **todavia, pelo decurso do tempo, essa qualificação não é possível.**

Ora, pelo menos a partir de 1º/1/2008, tem-se início o prazo decadencial contado pelo art. 173, I, do CTN, **sendo certo que – ressalvadas situações excepcionalíssimas e discutíveis se seriam suspensivas ou interruptivas verdadeiramente, como nos casos de “suspensão fática” ou do inciso II do art. 173 do CTN –, o prazo decadencial não se suspende, nem se interrompe, na seara tributária.**

O STJ já assentou, de longa data, tal entendimento. Veja-se:

" 'iniciado, o prazo de decadência não se suspende nem se interrompe.' (STJ, EREsp 1.143.534/PR, relator Ministro Ari Pargendler, Primeira Seção, DJe de 20/3/2013)". (AgInt no REsp n. 1.427.073/MG, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 8/5/2023, DJe de 11/5/2023)

Naquele momento (1º/1/2009), quando teve início o lustro decadencial pelo art. 173, I, do CTN, não se cogitava de qualquer recolhimento ou declaração, haja vista que o recolhimento e declaração só vão ocorrer em 5/2010, para o tributo vencido em 30/9/2008.

Logo, uma vez iniciado o prazo decadencial pelo art. 173, I, do CTN, em 1º/1/2009, tem-se a fluência de prazo de decadência que não se interrompe e nem se suspende, de modo a obstar, por força sistemática, a incidência do § 4º do art. 150 do CTN.

Aliás, a potência normativa do § 4º do art. 150 do CTN só poderia ter incidido se houvesse a declaração ou o recolhimento do tributo em momento anterior ao início do prazo pelo art. 173, I, do CTN. Antes do recolhimento e da declaração, e desde que anteriores ao início do prazo pelo art. 173, I, do CTN, tudo é mera expectativa de aplicação “possível” do § 4º do art. 150 do CTN.

Se o recolhimento e/ou a declaração são posteriores a contagem do prazo iniciado pelo art. 173, I, do CTN não se fala mais em incidência do § 4º do art. 150 do CTN, haja vista que essa última norma, simplesmente, não mais incidirá, por óbice sistêmico, face ao não atendimento de seus requisitos no prazo que lhe era facultado (*antes da fluência do art. 173, I, do CTN, considerando que prazo decadencial iniciado não se interrompe, nem se suspende*).

Trata-se de posição sistemática em diálogo normativo adequado.

Não é válido pensar, com a devida licença, que o § 4º do art. 150 do CTN tenha incidido originalmente, a partir do fato gerador, como quer fazer crer o contribuinte. Não é válido entender que estaria havendo, quem sabe, uma “contagem paralela” com o art. 173, I, do CTN, de modo que ambos os prazos decadenciais fossem considerados como não suspensivos e não interruptivos; e, assim, com o recolhimento posterior, o termo do § 4º do art. 150 do CTN se qualificasse primeiro para ser alcançado mais rapidamente.

A meu sentir, não há como se cogitar de dois prazos fluindo ao mesmo tempo, ainda mais se o prazo do § 4º do art. 150 do CTN fosse “*sob condição suspensiva*”, haja vista que só seria validado se viesse a ocorrer o recolhimento e ou a declaração.

Até fica a pergunta, se a condição (*pagamento ou declaração*) só viesse a ocorrer após o término do próprio prazo do §4º do art. 150 do CTN, mas antes do término do prazo art. 173, I, do CTN?

Parece-me lógico que não há resposta sistêmica válida!

Ao fim e ao cabo, a questão doutrinária da decadência não se suspender, nem se interromper, só tem sentido a partir do momento em que tem início a contagem efetiva do prazo decadencial, sem hipótese de se cogitar em contagem “*sob condição suspensiva*”.

Então, antes de iniciado o prazo decadencial, não se cogita de tais conceitos (interrupção ou suspensão). Por outro lado, iniciado, seja pelo art. 173, I, do CTN, seja pelo § 4º do art. 150 do CTN, a contagem não se suspende, nem se interrompe e, assim, ou se aplica o art. 173, I, do CTN, ou o § 4º do art. 150 do CTN, prevalecendo o que tiver o “gatilho” requisitório primeiro, sendo certo que o gatilho do § 4º do art. 150 do CTN é o recolhimento ou a declaração que devem ser efetivados antes do termo inicial do art. 173, I, do CTN, pois o gatilho deste é o não atendimento dos requisitos exigidos pelo § 4º do art. 150 do CTN.

Não há contagem paralela e conjunta, muito menos é razoável se cogitar que ocorra uma contagem em uma delas “*sob condição suspensiva*”. Também, não há contagem do § 4º do art. 150 do CTN sem que tenha sido atendidos os critérios legais, seja o recolhimento ou a declaração. Ademais, se os requisitos do § 4º do art. 150 forem atendidos após iniciado o prazo pelo art. 173, I, do CTN, não é possível interromper ou suspender a contagem decadencial em curso para que o prazo do § 4º do art. 150 do CTN com “gatilho” posterior (ainda que o ponto de início seja anterior) interrompa ou suspenda o prazo decadencial em curso do art. 173, I, do CTN.

Por corolário lógico e conclusivo, antes do recolhimento e/ou antes da entrega da declaração, simplesmente, não há contagem do prazo pelo § 4º do art. 150 do CTN (não se falando em suspensão ou interrupção dele) e, lado outro, se chegar o momento do termo inicial do prazo decadencial pelo art. 173, I, do CTN, sem que o § 4º do art. 150 do CTN tenha atendido suas condições de aplicação e incidido, então ele terá se perfectibilizado para o caso do contribuinte em espécie como “*mera expectativa de direito*”, já que não atendeu as condições no momento oportuno para que viesse a imperar. Ele, simplesmente, em tal exemplo, não incidirá, por prevalecer o prazo iniciado pelo art. 173, I, do CTN.

Dessarte, o prazo decadencial iniciado pelo art. 173, I, do CTN, não se suspenderá e nem se interromperá por “tentativa” de dar partida posterior ao prazo do § 4º do art. 150 do CTN, que ainda não tinha sido iniciado por ausência de atendimento dos seus requisitos (*ainda que o deslocamento no tempo seja para momento anterior ao início do prazo do art. 173, I, do CTN; o ponto é que o efeito retroativo que se aplicaria decorre de momento posterior no tempo*).

A jurisprudência do STJ é consolidada em estabelecer: *“a obrigação tributária não declarada pelo sujeito passivo no tempo e modo determinados pela legislação de regência está sujeita ao procedimento de constituição do crédito pelo Fisco, por meio do lançamento substitutivo, o qual deve se dar no prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN”*.

Diversos são os acórdãos do Colendo STJ que trazem esse texto em “aspas” (exemplos: AgInt no AREsp n. 2.382.228, AgInt no AgInt no AREsp n. 2.337.783, AgInt no AREsp n. 2.170.144, AgInt no AREsp n. 1.829.340, REsp n. 1.798.274).

Poderia se contra-arrazoar afirmando que o STJ traz o referido texto complementado pelo trecho sublinhado: *“a obrigação tributária não declarada pelo sujeito passivo no tempo e modo determinados pela legislação de regência está sujeita ao procedimento de constituição do crédito pelo Fisco, por meio do lançamento substitutivo, o qual deve se dar no prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, quando não houver pagamento antecipado, ou no (prazo) referido no art. 150, § 4º, do CTN, quando ocorrer o recolhimento de boa-fé, ainda que em valor menor do que aquele que a Administração entende devido, pois, nesse caso, a atividade exercida pelo contribuinte ou responsável de apurar e pagar o crédito tributário está sujeita à verificação pelo ente público pelo prazo de cinco anos, sem a qual ela (a atividade) é tacitamente homologada”* (STJ, AgInt nos EDcl no REsp 1.893.596/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 07/03/2023).

Ocorre que, não se pode olvidar que a consolidação jurisprudencial do STJ entende que o prazo decadencial não se suspende, tampouco se interrompe (REsp 1.143.534, AgInt no REsp n. 1.427.073).

Logo, numa visão sistemática, para as jurisprudências assentadas no Colendo STJ, se já iniciado o prazo pelo art. 173, I, do CTN, não se pode falar que o recolhimento intempestivo tenha o condão de modificar o prazo se já estabelecido e iniciado a sua contagem, ainda que ocorra declaração e recolhimento posterior com encargos moratórios ou mesmo que o recolhimento se dê antes de iniciado o procedimento fiscal tendente ao lançamento de ofício.

O marco temporal para limite do recolhimento a atrair o § 4º do art. 150 do CTN deve, portanto, ao menos, ser o momento anterior (*data antecedente*) em que ocorre o início do prazo pelo art. 173, I, do CTN.

No caso concreto, a contagem pelo art. 173, I, do CTN, tem início em 1º/1/2009 e quando já em curso o prazo por tal regra não se pode interromper a contagem (*nem cabe se falar em suspender o prazo*) por força de recolhimento e declaração posteriores extemporâneos, que, *in concreto*, só foram ocorrer em 5/2010, quando há muito o prazo decadencial pelo art. 173, I, do CTN, estava em fluência.

Para que o recolhimento seja qualificado como *“pagamento antecipado”*, para os fins do § 4º do art. 150 do CTN, penso que, ao menos, não deve ter ocorrido o início do prazo decadencial pelo art. 173, I, do CTN.

Iniciado o dever cogente incontestável da autoridade fiscal de efetuar o *lançamento de ofício substitutivo*, **especialmente consolidado a partir do termo inicial do art. 173, I, do CTN**, a espécie de lançamento do caso concreto passa de *lançamento por homologação* para *lançamento de ofício* e, assim, impõe-se as regras da espécie, sendo certo que no *lançamento de ofício* tem-se contagem decadencial pelo art. 173, I, do CTN, como regra.

O próprio STJ tem entendido que:

“Nos termos da jurisprudência dominante do STJ, ‘tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, ..., a obrigação tributária não declarada pelo sujeito passivo no tempo e modo determinados pela legislação de regência está sujeita ao procedimento de constituição do crédito pelo Fisco, por meio do lançamento substitutivo, o qual deve se dar no prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, quando não houver pagamento antecipado’ (STJ, AgInt nos EDcl no REsp 1.893.596/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 07/03/2023)” (AgInt no AgInt no AREsp n. 2.337.783/SP, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 13/11/2023, DJe de 21/11/2023)

Longe de discutir se o que se homologa é o *pagamento* ou o *procedimento*¹, é certo que iniciada a contagem pelo art. 173, I, do CTN não é crível que possa o contribuinte no curso do prazo decadencial referido modificar o prazo ao bel prazer, para tanto, bastando recolher um valor que entende devido e confessar e declarar e recolher o que declarou, ainda que não equivalha ao valor total correto para a exação.

Fosse isso possível poderia, **por exemplo**, o contribuinte declarar e recolher R\$X,00 e entregar a declaração em momento ainda mais intempestivo, a exemplo do dia final do prazo do famigerado § 4º do art. 150 do CTN (**que não estava em curso; em 31/12/2012**) e pretender ver a situação resolvida e definitivamente consolidada com a sua aplicação instantânea no momento dessa declaração e pagamento extemporâneos, afastando a contagem avançada do art. 173, I, do CTN, bem como obstando qualquer atividade da autoridade lançadora, que ainda teria o ano seguinte para exercer o lançamento de ofício (**“pregando uma surpresa para a Fiscalização”**), que, aliás, poderia estar devidamente programada para exercer os trabalhos no último ano (veja-

¹ O STJ parece caminhar para entender que a atividade a ser homologada é, tanto o pagamento, como também o procedimento (este sendo refletido pela apuração), de modo que haveria uma atividade conjunta a ser homologada – a de pagar e a de apurar. Isto porque, nos termos da jurisprudência dominante do STJ, para quem a boa-fé se presume e a má-fé deve ser comprovada (REsp 956.943/PR, rel. p/ Acórdão Ministro João Otávio de Noronha, Corte Especial, DJe 01/12/2014; AgInt no AREsp n. 2.170.144/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 13/3/2023, DJe de 15/3/2023), tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, e havendo pagamento antecipado (entenda-se aqui o realizado antes de iniciado o prazo decadencial do art. 173, I, do CTN), conta-se o prazo decadencial de acordo com o art. 150, § 4º, do CTN, ainda que o recolhimento seja em valor menor do que aquele que a Administração Tributária entende devido, se o recolhimento é de boa-fé, “‘pois, nesse caso, a atividade exercida pelo contribuinte ou responsável de apurar e pagar o crédito tributário está sujeita à verificação pelo ente público pelo prazo de cinco anos, sem a qual ela (a atividade) é tacitamente homologada’ (STJ, AgInt nos EDcl no REsp 1.893.596/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 07/03/2023)” (AgInt no AgInt no AREsp n. 2.337.783/SP, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 13/11/2023, DJe de 21/11/2023).

se que o lançamento do caso concreto ocorreu no último ano, bem administrando a autoridade o prazo que tinha pelo curso da contagem iniciada).

Aliás, se o recolhimento ocorresse em 2/1/2013 (após o termo do que seria o prazo do § 4º do art. 150 do CTN e antes do início de uma ação fiscal e antes do termo da contagem pelo art. 173, I, do CTN), haveria uma fulminação instantânea e imediata de qualquer possível lançamento com prazo pelo art. 173, I, do CTN até 31/12/2013? Ou, quem sabe, o contribuinte poderia pedir a restituição por pagamento de crédito decaído em 31/12/2012, quando o ponto de atração da aplicação do §4º do art. 150 teria sido dado em 2/1/2013?

Parece-me óbvio e evidente que as respostas não favorecem, por qualquer critério de lógica sistemática, ao sujeito passivo, sob pena de realização de interpretação estanque e desconexa do sistema normativo.

Por tudo isso, estabelecido que o recolhimento do caso concreto não se perfaz como “pagamento antecipado”, não recebendo essa qualificação jurídica, deve-se aplicar o precedente qualificado do Tema Repetitivo nº 163/STJ (Recurso Especial nº 973.733/SC, de 12/08/2009, Representativo de Controvérsia), a saber:

“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 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. (grifei)

Importa transcrever a ementa do Recurso Especial nº 973.733/SC, *verbis*:

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 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 imponíveis 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 efetuassem 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 n. 973.733/SC, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12/8/2009, DJe de 18/9/2009)

A partir da decisão acima, formulou-se a seguinte tese:

Tema Repetitivo nº 163/STJ: "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".

Observa-se que no caso dos autos, como dito, não se pode acatar a tese de que o recolhimento efetivado seja qualificado juridicamente como "pagamento antecipado".

Anote-se em complemento que o STJ formulou posteriormente a Súmula nº 555, nestes termos:

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.

Dito isto, é fato que não houve a declaração do débito até que se iniciasse a contagem do prazo pelo art. 173, I, do CTN.

Iniciado o transcurso de sua fluência poderia uma declaração posterior suspendê-lo ou interrompê-lo? Poderia se entender que houve declaração do débito, para os fins do enunciado sumular acima? A meu sentir, a resposta é não!

Ora, **tanto como a marcha processual, o transcurso do tempo no direito tem seus reflexos e implicações e não é possível retroagir, por regra, no tempo para pretender mudar seus efeitos jurídicos já operados, preclusos.**

Destarte, **a declaração posterior, extemporânea, tem apenas força de confissão de dívida e limitada ao conteúdo declarado**, não tendo o condão de modificar a contagem em curso do lustro decadencial.

No caso concreto o que poderia vindicar o contribuinte seria uma denúncia espontânea, mas não uma decadência. Porém, em relação a denúncia espontânea, como já abordado alhures, sequer foi uma declaração integral do tributo, sendo apenas parcialmente declarado o valor verdadeiramente devido, pelo que não ocorre a caracterização da denúncia espontânea.

Logo, não há decadência.

Também, não há a denúncia espontânea. Essa como questão subsidiária. Ainda que tenha recolhido o valor completo que declarou, pretendendo dá ares de pagamento integral, tem-se um recolhimento a menor, parcial em relação ao que seria efetivamente o tributo verdadeiramente devido, que não se qualifica como antecipação no momento intempestivo em que efetivado para os fins de operacionalizar uma recontagem pelo § 4º do art. 150 do CTN em razão da extemporaneidade do recolhimento, até mesmo, por questão sistemática normativa.

De mais a mais, este Colegiado da Câmara Superior, ainda que em outra composição, já assentou o mesmo resultado, embora com ligeira conclusão diversa em alguns votos. Alguns julgadores entendem, de forma mais restrita, que o marco do recolhimento para se qualificar como pagamento antecipado é “o vencimento do tributo”, enquanto este Relator firma, por compreensão sistêmica, que o marco é “o momento imediatamente anterior ao início da contagem pelo art. 173, I, do CTN”, de modo que poderia haver recolhimento após o vencimento que se qualificasse como pagamento antecipado, porém respeitado o limite do marco firmado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2009

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.

(Acórdão 9202-010.592, Processo 101210.721556/2014-34, Relator Mário Pereira de Pinho Filho, sessão de 21/12/2022, por maioria)

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*).

(Acórdão 9202-010.819, Processo 13116.722550/2015-12, Relatora Ana Cecília Lustosa da Cruz, Redator *ad hoc* e para acórdão Mário Hermes Soares Campos, sessão de 29/06/2023, por maioria)

Sendo assim, com razão o recorrente (Fazenda Nacional).

Considerando que o recurso voluntário traz outras temáticas, os autos devem retornar ao Colegiado a quo para prosseguir na análise dos demais temas.

Conclusão quanto ao Recurso Especial

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, conheço do recurso especial de divergência da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento para afastar a decadência do lançamento e determinar o retorno ao Colegiado a quo para que enfrente as demais questões do recurso voluntário.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO para afastar a decadência do lançamento, determinando o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para que decida sobre as demais questões postas no recurso voluntário.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz

A presente exposição tem por desígnio explicitar as razões por que orientei meu voto para negar provimento ao recurso interposto, contrariamente ao bem articulado entendimento do i. Relator. Nesse contexto, com todas as vênias que possam me conceder os nobres julgadores que proveram a pretensão da Recorrente, na hipótese vertente, vislumbro conclusão diversa, haja vista reconhecer que reportado crédito foi atingido pela decadência prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

Como se vê, revelada divergência gravita em torno do **início da contagem** do prazo decadencial nos lançamentos por homologação, **quando o pagamento ocorrer a partir do primeiro dia do exercício** seguinte àquele em que o cumprimento da respectiva obrigação tributária principal passar a ser exigível. Afinal, o Colegiado entendeu que, ausente a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o recolhimento realizado antes da referida data **não desqualifica** a natureza homologatória da exação, ainda que efetivado **após o prazo de vencimento** do respectivo tributo.

Por oportuno, ressalta-se que a presente manifestação foca tão somente os impostos, já que as contribuições sociais previdenciárias têm peculiaridades específicas. Nesse pressuposto, buscando facilitar a compreensão da manifestada prejudicial de mérito, o escopo da análise tem quatro eixos, cujas abordagens se complementam, quais sejam: **(i) As percepções vistas no CARF; (ii) A contextualização jurídica da matéria; (iii) Os pronunciamentos do STJ; e (iv) As inferências obtidas.**

As percepções vistas no CARF

É notório que, no lançamento por homologação, não se constatando a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a **antecipação de pagamento** do correspondente tributo atrai a regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN. No entanto, dito instituto não está pacificado neste Conselho, havendo, só na Segunda Seção, três percepções quanto à definição da natureza

jurídica do “**pagamento antecipado**”, todas circunscritas à **data da respectiva ocorrência**, quais sejam:

- (i) tem de ocorrer **até o prazo de vencimento** do específico tributo;
- (ii) tem de ocorrer anteriormente ao **primeiro dia do exercício** àquele em que o cumprimento da respectiva obrigação tributária principal passou a ser exigível, ainda que **após o prazo de vencimento** referido anteriormente - item (i);
- (iii) tem de ocorrer **antes da ciência de procedimento fiscal** tendente a apurar a correspondente infração, independentemente do **prazo de vencimento ou primeiro dia do exercício seguinte** já descritos precedentemente - itens (i) e (ii) respectivamente.

Buscando contextualizar dito fato, passamos a transcrever excertos de julgados – amostra composta de duas decisões para cada enfoque - alinhados com os respectivos entendimentos. Todos se contrapondo, embora apreciando igual contexto fático-jurídico, a percepção quanto à natureza jurídica do “**pagamento antecipado**” e as disposições constantes do art. 150, § 4º, do CTN respectivamente.

Iniciando-se com o juízo externado pelo subgrupo que patrocina a necessidade do pagamento ocorrer **até o prazo de vencimento** do respectivo tributo - item (i) -, carreamos as decisões prolatas nos acórdãos sequenciados, ambas fundamentadas **sob suposta condição vinculante** imputada pelo STJ:

1. **9202-007.369 da 2ª Turma da CSRF** - sessão ocorrida em 28 de novembro de 2018 - voto vencedor de redatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo:

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.

Voto:

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.

(destaques nossos)

2. **9202-010.592 da 2ª Turma da CSRF** - sessão ocorrida em 21 de dezembro de 2022 - de relatoria do Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho:

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.

Voto:

A matéria em tela já está pacificada no âmbito deste órgão de julgamento administrativo que, por imposição do art. 62, § 2º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, deve aderir à tese esposada pelo STJ no **Recurso Especial nº 973.733 - SC** (2007/0176994-0), julgado em 12/08/2009, submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, assim ementado:

[...]

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**, o termo inicial para a determinação da decadência é a data do fato gerador, na forma do § 4º, do art. 150, do CTN. Por outro lado, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, o dies a quo 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.

Destarte, o deslinde da questão passa necessariamente pela verificação da existência ou não de pagamento antecipado.

No caso dos autos, verifica-se que o Contribuinte apresentou até mesmo a declaração do imposto em atraso, ou seja, o prazo de entrega da DITR do exercício a que se refere o lançamento encerrou-se em 30/09/2009, mas esse documento somente foi encaminhado à Secretaria da Receita Federal do Brasil em 12/08/2010 (fl. 14). Além disso, conforme se verifica do DARF de fl. 42, o pagamento do tributo foi efetuado também em 12/08/2010, **portanto muito após**

o seu vencimento. Não houve, assim, pagamento antecipado, devendo ser aplicado, para fins de contagem do prazo decadencial, o art. 173, I, CTN.

(destaques nossos)

No bloco patrocinador da acepção de que reportado pagamento tem de ocorrer anteriormente ao **primeiro dia do exercício** seguinte àquele em o tributo passou a ser exigível - item (ii) -, **entendimento prevalescente na atual composição desta 2ª Turma da CSRF**, vale a amostra dos seguintes arestos, igualmente fundamentados na mesma **decisão vinculante** do STJ:

1. **2201-009.209 da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF** - sessão ocorrida em 03 de setembro de 2021 – de relatoria do Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo:

Ementa:

TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. REGRA DE CONTAGEM.

Para fins de aplicação da regra decadencial, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, ocorrido dentro do exercício correspondente ao vencimento do tributo. Pagamento efetuado **após o início da contagem** do prazo decadencial do art. 173, I, do CTN não pode ser considerado como antecipado para fins de aplicação do art. 150, §4º, do CTN.

Voto:

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:

[...]

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):

[...]

No caso concreto, após conversão do julgamento em diligência por este CARF, verificou-se que o contribuinte efetuou o **pagamento do ITR por ele declarado em DITR (exercício 2010) em 22/12/2011**, com os respectivos juros e multa de mora.

[...]

Não se está admitindo que qualquer pagamento em atraso enseja a aplicação da regra do art. 173 do CTN. É que, para ser adotada a regra do art. 150 §4º do CTN, o pagamento parcial deve ser feito **antes de iniciada a contagem do prazo decadencial estabelecido pelo art. 173 do CTN**.

Ou seja, **o pagamento pode ser efetuado com atraso**; porém, para adoção da regra do art. 150, §4º, do CTN, o mesmo deve ser realizado dentro do exercício correspondente ao vencimento do valor devido. **Se mudar o exercício, inicia-se a contagem pelo art. 173, I, do CTN [...]**

(destaques nossos)

2. 2301-007.612 da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF - sessão ocorrida em 09 de julho de 2020 - de relatoria do Conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite:

Ementa:

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..

Voto:

No entanto, tendo em vista a decisão do STJ tomada por recurso repetitivo, **Resp nº 973.733/SC**, de observância obrigatória pelos conselheiros do CARF, a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimento do mesmo tributo no período objeto do lançamento.

Aplicando-se o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao caso em questão, que trata da exigência de ITR, referente ao exercício de 2004, verifica-se que **o fato gerador ocorreu em 01/01/2004**, e a DITR foi entregue em 20/09/2009, sendo o vencimento da cota única ou primeira cota, em 30/09/2004, e **a data limite para considerar-se antecipação na competência do fato gerador, a de 31/12/2004**. No entanto, de acordo com o relatório recorrido, o pagamento do ITR 2004 só ocorreu em 2007. Dessa forma, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial, no caso, é o dia 01/01/2005, por ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, (regra geral do art. 173, I, do CTN).

(destaques nossos)

Por fim, segue amostragem tocante aos que compreendem a **antecipação do pagamento** quando ele ocorrer **antes da ciência** do procedimento fiscal, ainda que isso se dê posteriormente ao primeiro dia do exercício seguinte [...] - item (iii) - o segundo, também sob igual **condição vinculante**:

1. 2002-008.471 da 2ª Turma Extraordinária da 2ª Seção do CARF - sessão ocorrida em 18 de junho de 2024 – de relatoria do Conselheiro João Maurício Vital:

Ementa:

DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO EFETUADO EM ATRASO. REGRA DECADENCIAL APLICÁVEL AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Tratando-se de 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). Considera-se pagamento antecipado também aquele efetuado em atraso, desde que antes do início do procedimento fiscal.

(destaques nossos)

Voto:

Destaque-se que o termo pagamento antecipado utilizado pelo legislador está relacionado ao ato de ofício, que é o exame pela autoridade administrativa, ou seja, **uma vez efetuado o pagamento antes que aquela autoridade inicie o procedimento de ofício para homologá-lo, estará adimplida a condição prevista no caput do art. 150 do CTN para que ocorra o lançamento por homologação.** Portanto, para a espécie, independentemente do momento em que o pagamento ocorra, a regra decadencial obrigatoriamente será a prevista no § 4º do art. 150 do CTN porque **haveria pagamento a ser homologado.**

Entretanto, **se o sujeito passivo efetua o pagamento após o início da ação fiscal, já não se trata de pagamento antecipado** e, portanto, exclui-se a possibilidade de lançamento por homologação.

(destaques nossos)

- 2. 2402-010.318 da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF** - sessão ocorrida em 12 de agosto de 2021 - de relatoria do Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem:

Ementa:

DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. PAGAMENTO ANTECIPADO DO TRIBUTO. REGRA DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

Na hipótese de pagamento antecipado, ainda que parcial, o direito de a Fazenda lançar o tributo decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador que se perfaz em 1º de janeiro de cada ano, desde que não seja constada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Voto:

A aferição da decadência de tributos sujeitos ao lançamento por homologação **obedece** a da regra específica do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional para os casos em que **ocorrer recolhimento antecipado** e não estiverem caracterizadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação. Neste sentido, o **Recurso Especial nº 973.733/SC**, decidido na sistemática de recursos repetitivos:

[...]

Na DITR/2008, fls. 23 a 27, o contribuinte apurou ITR devido de R\$ 870,00, para o qual houve recolhimento espontâneo em 26/3/2009, fls. 119, sem acréscimos legais.

[...]

O STJ, desse modo, se posicionou no sentido de que a atividade objeto de homologação pela autoridade administrativa, nos termos do art. 150 e §§ do Código Tributário Nacional, tem por objeto o pagamento antecipado do tributo, ainda que em montante menor que o devido em razão de não haver acréscimos legais no pagamento em atraso. **Por antecipado, assim, entenda-se espontâneo**, nos termos do § 1º do art. 7º do Decreto nº 70.235/72.

A tese jurídica firmada no precedente em questão é de **observância obrigatória** para este Colegiado, por força do § 2º do art. 62 do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/2015)

(destaques nossos)

Como se vê na amostragem transcrita precedentemente, a matéria sob apreciação traduz expressiva **complexidade temática**, eis que referidos pronunciamentos, embora divergindo entre si, fundamentam-se por iguais pressupostos. A exemplo, dentre as **razões de decidir**, está o pronunciamento do STJ no **Recurso Especial nº 973.733/SC**, julgado na sistemática dos recursos repetitivos (precedente qualificado do Tema Repetitivo nº 163/STJ), parecendo **refletir contradição**, haja vista a matriz vinculante imposta ao julgador, **mas isso não ocorre**, conforme se discorrerá no tópico das inferências.

A contextualização jurídica da matéria

Na relação jurídico-tributária, a decadência se traduz fato extintivo do direito da Fazenda Pública apurar, de ofício, tributo que deveria ter sido pago espontaneamente pelo contribuinte, bem como penalidades decorrentes do descumprimento tanto da obrigação principal como daquela tida por acessória. Assim considerado, o Sujeito Ativo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito devido, **variando**, conforme as circunstâncias, **apenas a data de início da mencionada contagem**. É o que se abstrai dos arts. 150, § 4º, e 173, incisos I, II e parágrafo único, do CTN, *verbis*:

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

(destaque nosso)

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

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

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

[...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

[...]

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

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

(destaques nossos)

Mais especificamente, segundo se infere do ato complementar ora transcrito, os **incisos I e II** do supracitado art. 173 do CTN trazem **enumerações** atinentes ao respectivo *caput*, enquanto, em seu **parágrafo único**, dito artigo estabelece **exceção** à regra elencada no apontado **inciso I**. Por conseguinte, abstrai-se que o **termo inicial** do descrito prazo decadencial levará em

conta: (i) a data de início do procedimento fiscal; (ii) a forma de apuração do correspondente tributo; (iii) a antecipação do respectivo pagamento; (iv) a ocorrência de dolo, fraude ou simulação; e (v) a hipótese do lançamento anterior ter sido anulado por vício formal.

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

1. **do respectivo fato gerador**, nos tributos apurados por homologação, quando afastadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, e houver antecipação de pagamento do correspondente imposto, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, aí se incluindo eventuais retenções na fonte - IRRF (CTN, art. 150, § 4º);

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

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

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

Explicitada a contextualização abstrata da norma, adentra-se propriamente nas considerações relevantes para a tipificação da denominada regra especial. Logo, cabível compreender a exata caracterização da apontada “**antecipação de pagamento**”, eis que, como visto, traduz-se fator determinante tocante à aplicação da presente norma.

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

Sem delongas quanto à primeira vertente - que **não é objeto da divergência** estabelecida no presente julgado - é oportuno consignar que dita antecipação de pagamento não é afetada pela retenção ou recolhimento apenas parcial do valor efetivamente devido. No que se refere a impostos, trata-se de matéria pacificada neste Conselho, o que não se pode afirmar quando o lançamento se referir às CSP, face as diversas interpretações dadas ao Enunciado nº 99 de sua súmula.

Tocante ao “time” do recolhimento - **foco da divergência** -, primeiramente, vale consignar ser despidendo interpretar, sistematicamente, os arts. 150, § 4º, e 138, § único, ambos

do Código em comento. Afinal, tanto o **primeiro** disciplina a matéria em sua **completude** como o **segundo** a ela **nada se referir**, já que normatiza a “**responsabilidade tributária**”, fenômeno jurídico distinto.

Diante disso, a fim de melhor captar aquilo que efetivamente **diz** reportada norma, como se **passa** o que ali está dito e, especialmente, de que **modo** as situações fáticas a ela se subsumem, torna-se relevante a exata caracterização da **natureza jurídica** do denominado **pagamento antecipado** retratado pelo CTN. Logo, a resposta passa, necessariamente, pela compreensão do **conteúdo semântico** ali disposto, razão por que vale delimitar a extensão e o sentido de suas expressões “*o dever de **antecipar o pagamento***” e “*sem **prévio exame da autoridade administrativa***”.

Visto dessa forma, considerando que a definição deve abranger o **todo** definido e tão **somente** ele, não parece razoável correlacionar a **antecipação de pagamento** carregada no art. 150, *caput*, com o **início do exercício seguinte** aduzido no art. 173, inciso I, ambos do CTN. Por certo, o próprio Código já vincula o termo “**antecipação**” com o “**prévio**”, inviabilizando entendimento diverso, haja vista a inexistência de suposta lacuna a ser preenchida pelo intérprete.

Disso, infere-se que as expressões “*o dever de **antecipar o pagamento***” e “*sem **prévio exame da autoridade administrativa***” denotam a natureza jurídica do “**pagamento antecipado**”, assim **qualificada** quando manifestado recolhimento ocorrer **antes da ciência** do início da fiscalização. Afinal de contas, tratando-se de comando claro, direto e em contexto único, dita inteligência não é afetada quando o recolhimento ocorrer após iniciado reportado exercício seguinte, **contanto** que se dê **antes** da instauração do procedimento fiscal tendente a apurar a correspondente infração.

Até o então exposto, novamente peço licença para entender que o eixo conceitual presente na **definição legal** do lançamento por homologação (art. 150 do CTN), por si só, já afasta a hipótese norteadora do voto ora contraposto. Por certo, tendo em vista o princípio da legalidade tributária, a parcialidade orgânica da autoridade administrativa judicante é **contida** pelo “conteúdo fechado” do normativo legal. Ademais, o legislador nada manifestou acerca do pagamento a **destempo** supostamente **deslocar** o início da contagem do lapso decadencial para o exercício seguinte, quando ausentes dolo, fraude ou simulação e for efetivado no prazo de homologação e antes da ciência de procedimento fiscal específico.

Os pronunciamentos do STJ

Consoante observado no tópico que tratou das “Percepções vistas no CARF”, a quase totalidade das razões de decidir têm por fundamento uma suposta vinculação à decisão do STJ no **Recurso Especial nº 973.733/SC**, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, cuja ementa transcrevemos:

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**).

[...]

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 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).

[...]

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

(REsp n. 973.733/SC, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12/8/2009, DJe de 18/9/2009)

(destaques nossos)

Dito julgamento qualificou-se precedente do Tema Repetitivo nº 163/STJ, que disciplinou a seguinte tese:

"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".

Em decorrência do manifestado Tema, o STJ formulou a Súmula nº 555, cujo verbete ora transcrevemos:

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. (STJ. 1ª Seção. Aprovada em 09/12/2015. DJe 15/12/2015)

A propósito, descritos verbetes devem ser analisados juntamente com os precedentes que os motivaram, pois, vistos isoladamente - destes dissociados -, serão incapazes de traduzir o efetivo entendimento que pretenderam resumir. Por conseguinte, é pertinente se transcrever excertos de suas ementas, nestes termos:

REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008:

PROCESSUAL CIVIL. [...] DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

[...]

8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173:

[...]

10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos.

11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" [...] **sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal.**

12. Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado(tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação(tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inócorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, **notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN.**

13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a **lançamento por homologação**, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha

incurrido em fraude, dolo ou simulação, **nem sido notificado pelo Fisco** de quaisquer medidas preparatórias, **obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º**, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da **ocorrência do fato gerador**: "**Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício**" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170).

14. **A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado.** Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171).

[...]

16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; [...] l; **(c) a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998;** (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999.

17. Desta sorte, **a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento**, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999.

18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido.

(destaques nossos)

AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.

1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual [...]

2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação - que, segundo o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa" — , **há regra específica**. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.

3. No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

4. Agravo regimental a que se dá parcial provimento.

(destaques nossos)

EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005):

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL.

1. O crédito tributário constitui-se, definitivamente, em cinco anos, porquanto mesmo que o contribuinte exerça o pagamento antecipado ou a declaração de débito, a Fazenda dispõe de um quinquênio para o lançamento, que pode se iniciar, *sponte sua*, **na forma do art. 173, I**, mas que de toda sorte **deve estar ultimado no quinquênio do art. 150, § 4º**.

2. A partir do referido momento, inicia-se o prazo prescricional de cinco anos para a exigibilidade em juízo da exação, **implicando na tese uniforme dos cinco anos, acrescidos de mais cinco anos**, a regular a decadência na constituição do crédito tributário e a prescrição quanto à sua exigibilidade judicial.

3. Inexiste, assim, antinomia entre as normas do art. 173 e 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

4. Deveras, é assente na doutrina: "a aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a **adicionar o prazo do artigo 173** - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido praticado - **com o prazo do artigo 150, § 4º** - que define o prazo em que o lançamento poderia ter sido praticado como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato

gerador. **Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do artigo 150, § 4º.**

A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.

Ela é também juridicamente insustentável, pois **as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excludentes**, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: **o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos 'cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'; o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.**

(...)

A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o § 4º do art. 150 determinar que considera-se 'definitivamente extinto o crédito' no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. **Qual seria pois o sentido de acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar 'definitivamente extinto o crédito'?** Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer sua ressurreição no segundo." (Alberto Xavier, Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1998, 2ª Edição, p. 92 a 94).

5. Na hipótese, considerando-se a fluência do prazo decadencial a partir de 01.01.1991, não há como afastar-se a decadência decretada, já que a inscrição da dívida se deu em 15.02.1996.

6. Embargos de Divergência rejeitados.

(destaques nossos)

Como se vê, tanto o julgamento que qualificou supracitado Tema Repetitivo (REsp nº 973.733/SC) quanto aqueles de seus precedentes trataram dos **efeitos** produzido pelo pagamento antecipado, e não da definição de sua **natureza** em si. Mais precisamente, o STJ pronunciou-se nos seguintes termos:

Recurso Especial nº 973.733/SC - julgado na sistemática dos recursos repetitivos:

1. No lançamento de ofício, aplica-se o prazo previsto no art. 173, inciso I, do CTN, quando: (i) não se tratar de lançamento por homologação; e (ii) não ocorrer o pagamento antecipado nem prévia declaração do débito no lançamento por homologação.

2. O início da contagem do prazo decadencial previsto na regra geral (art. 173, inciso I, do CTN) é o primeiro dia do exercício seguinte ao de ocorrência do fato gerador.
3. É inadmissível a aplicação concorrente e (ou) cumulativa dos prazos previstos na regra geral e específica (art. 150, § 4º, do CTN), resultando lapso temporal de 10 (dez) anos - teoria dos cinco mais cinco.

Recurso Especial nº 766.050/PR - precedente do repetitivo:

1. É inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos na regra geral e específica, resultando lapso temporal de 10 (dez) anos - teoria dos cinco mais cinco.
2. No lançamento de ofício previsto na regra geral estabelecida pelo art. 173, inciso I, do CTN, o início da contagem do prazo decadencial é a data de ciência do início do respectivo procedimento fiscal, ainda que sendo posterior ao já referenciado primeiro dia do exercício seguinte.
3. No lançamento por homologação, havendo pagamento de boa-fé antes da ciência de início do procedimento fiscal, aplica-se o prazo decadencial previsto na regra específica, que, quando expirado, restam consolidados tanto a homologação tácita quanto a impossibilidade da apuração, de ofício, de suposto crédito suplementar.
4. No lançamento por homologação, mas ocorrendo pagamento antecipado com dolo, fraude ou simulação, o início da contagem do prazo decadencial é a data da ciência de início do procedimento fiscal. Contudo, passados cinco anos sem a ciência do correspondente lançamento, ocorre a preclusão temporal do direito tanto de lançar o tributo como de caracterizar a conduta ilícita, restando homologado tacitamente o pagamento efetuado.

AgRg nos EREsp 216.758/SP - precedente do repetitivo:

1. O lançamento por homologação *“ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”*.
2. A regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN **é de aplicação específica** no lançamento por homologação.

EREsp 276.142/SP - precedente do repetitivo:

1. Havendo pagamento antecipado ou declaração do débito, a Fazenda dispõe do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para ultimar o lançamento, que poderá se iniciar, por sua própria iniciativa, a partir do primeiro dia do exercício seguinte –“na forma do art. 173, I.

2. É inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos na regra geral e específica, resultando lapso temporal de 10 (dez) anos - teoria dos cinco mais cinco.

Nota-se que, por meio do Repetitivo - REsp nº 973.733/SC -, o Tribunal pacificou os contornos de aplicação do prazo decadencial visto no **art. 173, inciso I, do CTN**, aí se incluindo a data do início da respectiva contagem, bem como assentou a impossibilidade jurídica da aplicação cumulativa do referido lapso temporal com aquele aduzido pelo art. 150, § 4º, do mesmo Código. Logo, além da reportada aplicação cumulativa, também restou afastado o entendimento de que, no lançamento de ofício e naquele por homologação, mas com prazo deslocado, a contagem do prazo decadencial se inicia na data da ciência de início do procedimento fiscal, ainda que posterior ao já descrito primeiro dia do exercício seguinte.

A *contrário sensu*, infere-se ser mantido o entendimento de que, no lançamento por homologação, deverá ser aplicada a regra decadencial **específica** prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Nesse pressuposto, quando expirado dito prazo, **consolidam-se tanto a homologação tácita quanto a impossibilidade da apuração, de ofício**, de suposto crédito suplementar.

Embora não se tratando de decisões vinculantes, como bem retratou o ilustre Relator, o Colendo STJ tem o entendimento de que *“iniciado, o prazo de decadência não se suspende nem se interrompe* (STJ, EREsp 1.143.534/PR, relator Ministro Ari Pargendler, Primeira Seção, DJe de 20/3/2013)”. (AgInt no REsp n. 1.427.073/MG, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 8/5/2023, DJe de 11/5/2023). Com efeito, **esta foi a orientação que norteou a decisão proferida pela Turma**, inclusive refutando juízo também professado por aquele Tribunal, conforme excertos que ora replicamos:

Poderia se contra-arrazoar afirmando que o STJ traz o referido texto complementado pelo trecho sublinhado: *“a obrigação tributária não declarada pelo sujeito passivo no tempo e modo determinados pela legislação de regência está sujeita ao procedimento de constituição do crédito pelo Fisco, por meio do lançamento substitutivo, o qual deve se dar no prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, quando não houver pagamento antecipado, ou no (prazo) referido no art. 150, § 4º, do CTN, quando ocorrer o recolhimento de boa-fé, ainda que em valor menor do que aquele que a Administração entende devido, pois, nesse caso, a atividade exercida pelo contribuinte ou responsável de apurar e pagar o crédito tributário está sujeita à verificação pelo ente público pelo prazo de cinco anos, sem a qual ela (a atividade) é tacitamente homologada”* (STJ, AgInt nos EDcl no REsp 1.893.596/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 07/03/2023)”. (destaques no original)

Ocorre que, não se pode olvidar que a consolidação jurisprudencial do STJ entende que o prazo decadencial **não se suspende, tampouco se interrompe** (EResp 1.143.534, AgInt no REsp n. 1.427.073). (destaquei)

Frente ao contexto posto, pedindo venha mais uma vez para mostrar perspectiva diferente, vejo duas manifestações, claras e precisas, uma tratando de **obrigação não declarada** no prazo e modo determinado pela legislação **quando não há pagamento antecipado**; a outra, de modo diverso, refere-se à **ocorrência do pagamento antecipado de boa-fé** do valor que o contribuinte entendeu devido, o qual ficará **sujeito a análise posterior** do ente tributante. Por conseguinte, enquanto, na primeira, aplicável o lapso decadencial retrocitado no art. 173, inciso I; na segunda, vale a disposição carregada no também já especificado art. 150, § 4º, todos do CTN.

A propósito, no julgamento do Recurso Especial nº 1.344.130/AL, a Segunda Turma do STJ, por unanimidade de votos, reconheceu que a expressão “**pagamento antecipado**” qualifica a natureza jurídica do recolhimento efetuado **antes** da instauração do procedimento fiscal, independentemente do prazo de vencimento. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. PAGAMENTO PARCIAL REALIZADO ANTES DE PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE FISCAL. ART. 150, § 4º, DO CTN. INEXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO CONSTATADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO.

[...]

3. De acordo com a jurisprudência consolidada do STJ, a decadência do direito de constituir o crédito tributário é **regida pelo art. 150, § 4º, do CTN**, quando se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação e o contribuinte realiza o respectivo **pagamento parcial antecipado**, sem que se constate a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18.9.2009, submetido ao art. 543-C do CPC).

4. **A referência ao pagamento antecipado diz respeito à previsão legal do dever de o sujeito passivo antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade fiscal**, nos termos do caput do art. 150 do CTN, de modo 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).

5. Vale ressaltar que, **não tendo o acórdão recorrido consignado a existência de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte que efetuou o pagamento após o vencimento, inexistente, no presente caso, fundamento para afastar a incidência do art. 150, § 4º, do CTN**. Em outras palavras, o termo inicial da decadência é o fato gerador.

[...]

7. Recurso Especial provido

(REsp nº 1.344.130/AL, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 18/10/2012, DJe de 05/11/2012)

(destaques nossos)

A pacificação no STJ de que o **aparente conflito** de normas será resolvido pelo princípio da **especialidade**, é também de extrema relevância para o deslinde do caso, nestes termos

REsp nº 1.954.997/SC:

PENAL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO AO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. [...] **CONFLITO APARENTE DE NORMAS. PRINCÍPIOS DA ESPECIALIDADE** E DA SUBSIDIARIEDADE. RESERVA DE PLENÁRIO. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. MANDAMENTO DE CRIMINALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DA DESCLASSIFICAÇÃO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

[...]

10. A superveniência do art. 215-A do CP (crime de importunação sexual) trouxe novamente a discussão à tona, **mas o conflito aparente de normas é resolvido pelo princípio da especialidade** do art. 217-A do CP, que possui o elemento especializante "menor de 14 anos", e também pelo princípio da subsidiariedade expressa do art. 215-A do CP, conforme se verifica de seu preceito secundário in fine.

[...]

(REsp n. 1.954.997/SC, relator Ministro Ribeiro Dantas, Terceira Seção, julgado em 8/6/2022, DJe de 1/7/2022.)

(destaques nossos)

REsp nº 2.126.264/MS:

DIREITO CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO AO RITO DOS RECURSOS ESPECIAIS REPETITIVOS. IRDR. AÇÃO DE BUSCA E APREENSÃO. TERMO INICIAL PARA QUITAÇÃO DE DÍVIDA. EXECUÇÃO DA MEDIDA LIMINAR. RECURSO DESPROVIDO.

[...]

5. **A legislação especial prevalece sobre a norma geral do CPC**, que prevê a contagem de prazos a partir da citação ou intimação, aplicando-se o princípio da especialidade.

[...]

(REsp n. 2.126.264/MS, relator Ministro Antonio Carlos Ferreira, Segunda Seção, julgado em 7/8/2025, DJEN de 5/9/2025.)

(destaques nossos)

REsp n. 1.325.709/RJ:

RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE. [...]

5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, **em razão da sua especificidade**.

(REsp n. 1.325.709/RJ, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 24/4/2014, DJe de 20/5/2014.)

(destaques nossos)

REsp n. 1.161.467/RS:

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL- [...]. PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. **PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE**. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

[...]

7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela **regra da especialidade**, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.

[...]

(REsp n. 1.161.467/RS, relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 17/5/2012, DJe de 1/6/2012.)

(destaques nossos)

REsp n. 844.279/SC:

TRIBUTÁRIO. [...] . REGRA GERAL. INEXISTÊNCIA DE DISPOSIÇÃO ESPECÍFICA. ART.

[...]

§ 4º A **inexistência da lei específica** a que se refere o § 3º deste artigo importa na **aplicação das leis gerais** de parcelamento do ente da Federação ao devedor em

[...]

3. O art. 38, § 11 da Lei 8.212/91 resta inaplicável quando a Lei 10.684/00, que constitui **lei específica** sobre matéria de parcelamento fiscal, não opõe óbices a empresas sob regime falimentar.

4. É que a Lei 10.684/03, posterior à Lei 9.711/98, que alterou a Lei 8.212/91, há de prevalecer sobre esta última, não por força de uma suposta hierarquia entre essas leis, **mas antes em virtude do princípio da especialidade** (Lex specialis derogat generalis).

(REsp n. 844.279/SC, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 5/2/2009, DJe de 19/2/2009.)

(destaques nossos)

As inferências obtidas

Inicialmente, consoante se antecipou no tópico “**As percepções vistas no CARF**”, sob iguais razões de decidir - o **Recurso Especial nº 973.733/SC** - os diversos entendimentos se contrapõem entre si, parecendo **refletir contradição**, haja vista o efeito vinculante por ele imposto ao julgador. Contudo, isso não ocorreu, já que tanto o julgamento do reportado repetitivo quanto aqueles de seus precedentes **trataram** dos **efeitos** produzido pelo pagamento antecipado, e não da definição de sua **natureza**.

Sequenciando, tendo em vista o disposto no tópico “**A contextualização jurídica da matéria**”, vale registrar os seguintes apontamentos:

1. A compreensão do conteúdo semântico contido nas expressões “*o dever de **antecipar o pagamento***” e “*sem prévio exame da autoridade administrativa*”, traduz o **eixo conceitual** da natureza jurídica do “**pagamento antecipado**”, assim **qualificada** quando manifestado recolhimento ocorrer **antes da ciência** do início da fiscalização.
2. A parcialidade orgânica da autoridade administrativa judicante é **contida** pelo “conteúdo fechado” do **normativo legal**, que **nada manifestou** acerca do pagamento de **boa-fé** realizado no exercício segue ao de ocorrência do fato gerador supostamente **deslocar** o início da contagem do lapso decadencial, desde que efetivado **no prazo de homologação** e **antes da ciência** de procedimento fiscal específico.
3. Inapropriado correlacionar o “**pagamento antecipado**”, previsto no art. 150, § 4º, com a **espontaneidade** vista no art. 138, § único, ambos do CTN, que trata, exclusivamente, de **responsabilidade tributária**, tanto por se tratarem de fenômenos jurídicos **distintos** quanto porque, como se viu, referido art. 150, § 4º, disciplina a matéria em sua **completude**.

No tópico “**Os pronunciamentos do STJ**”, além dos **efeitos** produzidos pelo pagamento antecipado, há outras manifestações de extrema relevância para o deslinde da controvérsia, quais sejam:

1. O precedente do reportado REsp nº 973.733/SC vinculou os julgadores quanto ao fato de que o lançamento por homologação **tem regra específica** de contagem do prazo decadencial, **que é aquela** traduzida pelo art. 150, § 4º, do CTN. (AgRg nos EREsp 216.758/SP)
2. Em julgados vinculantes e não vinculantes, o Colendo Tribunal também pacificou que o **aparente conflito** de normas será resolvido pelo princípio da **especialidade**. (REsp nº 1.954.997/SC; REsp nº 2.126.264/MS; REsp n. 1.325.709/RJ; REsp n. 1.161.467/RS; REsp n. 844.279/SC)
3. O pagamento antecipado de boa-fé do valor que o contribuinte entendeu devido ficará **sujeito a análise posterior** do ente tributante no prazo

especificado pelo art. 150, § 4º, todos do CTN. (STJ, AgInt nos EDcl no REsp 1.893.596/SP)

4. A expressão “**pagamento antecipado**” qualifica a **natureza jurídica** do recolhimento efetuado **antes** da instauração do procedimento fiscal, independentemente do prazo de vencimento. (REsp n. nº 1.344.130/AL).

Por oportuno, não se constatando a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, deixo de me alinhar **às percepções** dos ilustres julgadores que vinculam a natureza jurídica de “**pagamento antecipado**” ao recolhimento efetuado **até o prazo de vencimento** do específico tributo. Neste ponto, concordo com o entendimento do ilustre Relator, no sentido de que o pagamento efetuado **após o prazo** de vencimento do respectivo tributo, **por si só**, não é capaz de **deslocar** a contagem do prazo decadencial do art. 150, § 4º para o art. 173, inciso I, do CTN.

No entanto, divirjo da **percepção** que impõe o **início do exercício** seguinte ao de ocorrência do fato gerador como **limitação temporal** da qualificação jurídica de “**pagamento antecipado**”- **entendimento do ilustre relator**, de cujo voto, extraímos a seguinte síntese:

1. O recolhimento terá natureza jurídica de “**pagamento antecipado**” somente se for efetuado antes do primeiro dia do exercício seguinte ao de ocorrência do fato gerador, **data do início da contagem** do prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.
2. O prazo decadencial **não se suspende nem se interrompe**, como também **não há contagem paralela** dos prazos previstos nos arts. 150 e 173, fosse o caso, o primeiro fluindo sob **condição suspensiva**, validando-se quando ocorresse o recolhimento ou a declaração do tributo.
3. Referidos prazos são de aplicação **reciprocamente excludente**, validando-se aquele que primeiro atender aos requisitos legalmente exigidos, sendo o **recolhimento** realizado antes do primeiro dia do exercício seguinte ao de ocorrência do fato gerador “gatilho” estabelecido pelo art. 150, § 4º, cujo **desatendimento** “dispara” o cumprimento do preceito carregado no art. 173, inciso I, todos do CTN.

Nesse ponto, tratando-se do recolhimento de **boa-fé** de tributo sujeito ao lançamento por **homologação**, rogo licença para apresentar perspectiva distinta sustentada por bases diversas.

Primeiramente, porque, tanto a **ocorrência** do fato gerador quanto o **primeiro** dia do exercício seguinte **igualmente** traduzem **previsão legal abstrata** da data do início de contagem dos prazos decadenciais previstos nos arts. 150, § 4º, e 173, inciso I, do CTN respectivamente. Logo, enquanto **ausente a subsunção** do fato à norma, não me parece razoável o **tão só** início do reportado exercício seguinte já atrair a regra **geral**, se isso não se sucedeu primeiramente com a **específica** quando do respectivo fato gerador.

E isso, realmente, não poderia ocorrer, pois, como o reconhecimento da decadência implica a extinção da possibilidade que detinha a Fazenda de apurar crédito supostamente não recolhido espontaneamente pelo contribuinte, o **início da contagem** do respectivo prazo está **correlacionado** com os **atos de lançamento** previstos nos arts. 149 (de ofício) e 150 (por homologação). Por conseguinte, **no primeiro**, ocorre a subsunção do fato à norma quando o contribuinte é **intimado** do início de procedimento fiscal; e, **no segundo**, com o **pagamento antecipado**, valendo o **primeiro** a se qualificar.

Ademais, entendo **não se tratar** de suspensão ou interrupção de prazo decadencial, **muito menos** de sua contagem paralela sob condição suspensiva. Por certo, o aparente conflito há de ser resolvido aplicando-se o princípio hermenêutico da **especialidade**, prevalecendo a norma **específica em detrimento da geral**, exatamente como prescreveu o STJ, inclusive com efeito vinculante.

Assim entendido, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o suposto recolhimento de **boa-fé** realizado no interregno de **cinco anos** contados do fato gerador caracteriza-se **pagamento antecipado**, exceto se efetivado posteriormente à ciência do início de procedimento fiscal específico. Logo, **no lapso quinquenal** iniciado na data do fato gerador, **tanto** o contribuinte **como** a Fazenda podem, de **própria iniciativa**, delimitar a regra decadencial a ser aplicada, bastando o primeiro **antecipar** o recolhimento de boa-fé ou a segunda **iniciar** o procedimento fiscal, um se qualificando, **exclui** a faculdade do outro.

Naturalmente, **ausente** a declaração e o correspondente pagamento de boa-fé **dentro** do quinquênio aduzido pelo art. 150, § 4º do CTN, **não há se falar** em lançamento por homologação, dada a **inexistência** do objeto a ser supostamente homologado. Neste caso, dito prazo decadencial rege-se pela disposição constante do art. 173, inciso I, do CTN.

Por fim, entendo que o **início** da contagem do prazo decadencial **específico** do lançamento por homologação **desloca-se** do fato gerador apenas se restarem caracterizados três contextos distintos, quais sejam: (i) comprovada a **ocorrência** de dolo, fraude ou simulação; (ii) a declaração e o recolhimento ocorrerem **após** a instauração de procedimento fiscal específico; e (iii) falta de declaração e recolhimento dentro do quinquênio aduzido pelo art. 150, § 4º do CTN.

Estas são as **inferências** construídas a partir de análise tanto da **legislação** quanto dos **pronunciamentos**, inclusive vinculantes, do STJ.

Finalizando a presente manifestação, entendo razoável trazer posicionamento tocante às ponderações elencadas pelo i. Relator, oportunidade em que, mais uma vez peço licença para mostrar perspectiva diversa, nestes termos:

1. **Até fica a pergunta, se a condição (pagamento ou declaração) só viesse a ocorrer após o término do próprio prazo do §4º do art. 150 do CTN, mas antes do término do prazo art. 173, I, do CTN?**

Parece-me lógico que não há resposta sistêmica válida!

(destaquei)

Das inferências postas, nota-se que dito pagamento **não tem o condão de se qualificar como antecipado**, dada a **preclusão temporal caracterizada pela sua extemporaneidade**. Por certo, aplicável ao caso o prazo decadencial visto na regra geral (art. 173, inciso I), eis que o suposto quinquênio homologatório transcorreu sem objeto a ser homologado.

2. Aliás, se o recolhimento **ocorresse em 2/1/2013 (após o termo do que seria o prazo do § 4º do art. 150 do CTN** e antes do início de uma ação fiscal e antes do termo da contagem pelo art. 173, I, do CTN), haveria uma fulminação instantânea e imediata de qualquer possível lançamento com prazo pelo art. 173, I, do CTN até 31/12/2013? Ou, quem sabe, o contribuinte poderia pedir a restituição por pagamento de crédito decaído em 31/12/2012, quando o ponto de atração da aplicação do §4º do art. 150 teria sido dado em 2/1/2013?

(destaquei)

Contexto semelhante ao da primeira pergunta, em que referido pagamento **não tem o condão de se qualificar como antecipado**, dada a **preclusão temporal** caracterizada pela sua extemporaneidade. Logo, igualmente, **vale a regra geral** (art. 173, inciso I).

3. Fosse isso possível poderia, por exemplo, **o contribuinte declarar e recolher R\$X,00 e entregar a declaração em momento ainda mais intempestivo, a exemplo do dia final do prazo do famigerado § 4º do art. 150 do CTN** (que não estava em curso; em 31/12/2012) e pretender ver a situação resolvida e definitivamente consolidada com a sua aplicação instantânea no momento dessa declaração e pagamento extemporâneos, **afastando a contagem avançada do art. 173, I, do CTN**, bem como obstando qualquer atividade da autoridade lançadora, que ainda teria o ano seguinte para exercer o lançamento de ofício (**“pregando uma surpresa para a Fiscalização”**), que, aliás, poderia estar devidamente programada para exercer os trabalhos no último ano (veja-se que o lançamento do caso concreto ocorreu no último ano, bem administrando a autoridade o prazo que tinha pelo curso da contagem iniciada).

(destaquei)

Trata-se de ponderação que ultrapassa a seara do jurídico (argumento metajurídico), de relevante interesse para a administração tributária, o legislador e, até certo ponto, para o judiciário. Contudo, não me parece refletir na judicância administrativa, pois o fato deve se adequar à norma, e não está a ele se amoldar.

A propósito, tratando-se de declaração espontânea com pagamento antecipado e respectiva homologação, era razoável dito fato não avançar além da dívida confessada, restando o lapso decadencial disciplinado exclusivamente pelo art. 173 do CTN. Contudo, como já se viu precedentemente, isso não é possível por se tratar de matéria já pacificada pelo STJ, no meu entendimento, restando à administração tributária adotar medidas inibitórias dos potenciais desvios.

Nesta esteira, transcrevo excerto do Acórdão nº 2301-008.524, Sessão de 03 de dezembro de 2020:

No presente caso, embora a DITR tenha sido enviada em atraso, em 26/09/2005, tendo em vista que o prazo final do envio seria o de 30/09/2003, não considero que a Receita Federal tenha prejuízo no prazo para o lançamento do valor devido do ITR, uma vez que nos dias seguintes ao não envio da DITR, aparecerá a restrição de “Ausência de Declaração – 2003”, no CPF do proprietário do imóvel rural, que impede a emissão da CND e gera pendência no mesmo. Portanto, nos sistemas informatizados da Receita Federal já constaria a informação de que a DITR do exercício não foi enviada, podendo a fiscalização, uma vez constatado que o contribuinte não apurou nem promoveu o recolhimento do valor devido encontrado, promover o lançamento de ofício.

Estas são as razões porque orientei meu voto para negar provimento ao recurso interposto.

Assinado Digitalmente
Francisco Ibiapino Luz