



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13609.721757/2014-47
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-011.311 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 23 de maio de 2024
Recorrente PAULO TARSO FLECHA DE LIMA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2009

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. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO E DECLARAÇÃO DE TRIBUTO 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Mário Hermes Soares Campos e Régis Xavier Holanda.

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Regis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Contribuinte** (e-fls. 190/202) — com fundamento legal no inciso II do § 2.º do art. 37 do Decreto n.º 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. 330/333) — interposto pelo sujeito passivo, devidamente qualificado nos fólios processuais, 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 12/08/2021, pela 1.ª Turma Ordinária da 2.ª Câmara da 2.ª Seção, que deu provimento parcial ao recurso voluntário, embora não reconhecendo a decadência do lançamento no que ainda importa ao tema devolvido, consubstanciada no **Acórdão n.º 2201-009.071** (e-fls. 226/237), o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria (i) **“decadência – critério para a caracterização do pagamento antecipado previsto no art. 150, § 4.º do CTN”**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo seguem, apesar de não mencionar a temática da decadência:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2009

DITR. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO.

A retificação de declaração não é possível de ser feita no curso do contencioso fiscal. Apenas quando decorrente de mero erro de preenchimento e aponta para uma retificação de ofício do lançamento.

DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E COBERTA POR FLORESTAS NATIVAS.

As áreas ambientais do imóvel, além de cumprirem aos requisitos para o seu reconhecimento devem ser objeto de declaração na DITR que não pode ser retificada nessa instância administrativa de julgamento.

DA ÁREA DE RESERVA LEGAL. SÚMULA CARF Nº 122.

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

DA ÁREA DE PASTAGENS.

Deve ser comprovada, por meio de documentos hábeis, a existência de rebanho no imóvel objeto da lide, deverá ser mantida a glosa da área de pastagem declarada para o exercício de 2009, observada a legislação de regência.

DO VALOR DA TERRA NUA (VTN) – SUBAVALIAÇÃO.

Para fins de revisão do VTN arbitrado pela fiscalização, com base em Laudo de Avaliação apresentado pelo contribuinte, exige-se a apresentação de novo Laudo, emitido por profissional habilitado, com ART devidamente anotada no CREA, que atenda aos requisitos essenciais das Normas da ABNT (NBR 14.653-3), demonstrando a ocorrência de erro material ou metodológico no primeiro laudo apresentado, de modo a descaracterizá-lo como documento hábil para fins de tal arbitramento.

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo do tributo devido considerando a ARL averbada e, ainda, o VTN calculado pelo laudo de avaliação apresentado, vencidos os conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, que deu provimento parcial em maior extensão e Carlos Alberto do Amaral Azeredo, que deu provimento parcial em menor extensão.

A decisão recorrida não reconheceu a decadência pretendida pelo contribuinte, por entender aplicável o art. 173, I, do CTN, não anuindo com tese de pagamento antecipado a atrair a aplicação do § 4.º do art. 150 do CTN.

Do Acórdão Paradigma

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da 2.ª Turma Ordinária da 4.ª Câmara da 2.ª Seção, consubstanciada no **Acórdão n.º 2402-010.841**, Processo n.º 10530.725741/2015-57 (e-fls. 310/323), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

Tema (1): EMENTA DO ACÓRDÃO PARADIGMA (1)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2010

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

A prejudicial de decadência constitui-se matéria de ordem pública, à conta disso, tanto insuscetível de disponibilidade pelas partes como pronunciável a qualquer tempo e instância administrativa. Logo, pode e deve ser apreciada de ofício, pois não se sujeita

às preclusões temporal e consumativa, que normalmente se sucedem pela inércia do sujeito passivo.

CTN. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. IMPOSTO APURADO. PAGAMENTO. ANTECIPAÇÃO COMPROVADA. DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO. STJ. RESP Nº 973.733/SC. DECISÃO. SEDE. RECURSOS REPETITIVOS. VINCULAÇÃO. APLICÁVEL.

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

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 85/101), após notificado em 21/11/2014 (e-fl. 83), insurgindo-se em face da Notificação Fiscal de Lançamento n.º 06113/00085/2014 para exigência do Imposto sobre a propriedade Territorial Rural (ITR) relacionado ao exercício de 2009 (*fato gerador 1º de janeiro*) e referente ao imóvel rural “Fazenda Pasto dos Bois e Gibóia” (NIRF 8.305.153-8), com área declarada de 1.506,7 ha, localizado no município de Uruana de Minas/MG.

Uma das controvérsias é a ocorrência, ou não, de decadência do lançamento. Debate-se acerca da qualificação jurídica do pagamento realizado após o vencimento da exação e após o início da contagem do prazo decadencial pelo art. 173, I, do CTN, se deve ser tratado como “*pagamento antecipado*”, ou não, passível de atrair a substituição do regime do inciso I do art. 173 do CTN para que seja aplicado o regime jurídico do § 4.º do art. 150 do CTN.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão n.º 03-085.156 - 1ª Turma da DRJ/BSB (e-fls. 166/182), decidiu, por unanimidade de votos, considerar improcedente a impugnação, mantendo íntegro o lançamento. O referido julgamento não abordou a temática da decadência do direito de lançar por não ter sido objeto de pedido constante na impugnação originária pelo contribuinte.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 190/202), 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. A peça recursal apresentada ao Colegiado *a quo* aborda a temática da decadência do lançamento e explica que o instituto não se sujeita a preclusão, sendo matéria de ordem pública, que deve ser examinada em qualquer grau de jurisdição, inclusive de ofício. Então, o Colegiado recorrido apreciou o tema da decadência, mas não a reconheceu.

Houve embargos de declaração em relação a decisão impugnada, porém foi negado seguimento monocraticamente pela Presidência do Colegiado *a quo* (e-fls. 270/273).

Em relação ao tema decadência o Presidente da Turma recorrida ao negar seguimento aos aclaratórios assim se manifestou:

a) Da omissão, contradição e obscuridade quanto à decadência

O embargante alega que o acórdão foi omisso quanto à comprovação do pagamento antecipado do tributo (doc. 04 do recurso voluntário) [e-fls. 215/222, especialmente e-fl. 222] apto a atrair a aplicação do art. 150, §4º do CTN. Também argumenta que o acórdão é obscuro e contraditório ao aplicar o art. 173, I do CTN, “*em vista do simples fato de que ‘o pagamento foi feito depois do termo de início da contagem do prazo decadencial’, pois não há norma que assim determine – tanto assim*

que não foi indicada pelo acórdão –, não tendo sido essa a orientação vinculante prescrita pelo STJ no julgamento do REsp Repetitivo n. 973.733”.

Da leitura do inteiro teor do acórdão verifica-se que não assiste razão ao embargante.

O voto condutor do acórdão aponta pela inexistência da comprovação do pagamento antecipado do tributo, tendo o mesmo ocorrido após o início do lapso temporal previsto no art. 173, I do CTN, base legal para o entendimento exarado no acórdão (fl. 231).

Compulsando os autos verifica-se que o documento apontado pelo embargante (doc. 04 do Recurso Voluntário) encontra-se exatamente nas condições expostas pelo relator, ou seja, o tributo vencido em 30/09/2009 foi recolhido apenas em 23/08/2013, data da entrega da Declaração de ITR, momento em que já estava em andamento a contagem do prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN – citado pelo acórdão ora embargado.

Assim, não se verifica a ocorrência dos vícios apontados pelo embargante quanto à contagem do prazo decadencial.

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia, a Presidência da 2.ª Câmara da 2.ª 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 (Contribuinte) requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido.

Pretende rediscutir a matéria (i) **“decadência – critério para a caracterização do pagamento antecipado previsto no art. 150, § 4.º, do CTN”**.

Sustenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, considerando que o correto é entender pela decadência do lançamento.

Assevera que o pagamento relativo ao exercício de 2009 (*fato gerador em 1º/01/2009*) foi efetivado em 23/08/2013 (*vencimento em 30/09/2009*), ainda que parcialmente, conforme comprovante de arrecadação e declaração DITR nos autos (e-fls. 215/222).

Afirma que há **pagamento antecipado** do tributo, uma vez que não iniciado procedimento fiscal na ocasião do recolhimento, razão pela qual o prazo decadencial de 5 anos começou a ser contado em 1º/01/2009 (art. 1.º da Lei n.º 9.393/96) e se esgotou em 31/12/2013. Ademais, pondera, por outras palavras, que 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, 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.

Sustenta que, quando o lançamento foi notificado ao sujeito passivo, em 21/11/2014 (e-fls. 83/84), os créditos tributários estavam extintos pela decadência do lançamento, ainda que o pagamento antecipado (*em 23/08/2013, e-fls. 215/222*) tenha se dado após o início do exercício fiscalizado de 2009 (*O Termo de Intimação Fiscal inicial foi lavrado em 07/04/2014, e-fl. 7, não constando a data de efetiva intimação do contribuinte nos autos, embora conste o atendimento da intimação protocolando documentos em 29/09/2014, e-fl. 7*).

Advoga que não há norma que condicione a aplicação do prazo do art. 150, § 4.º, do CTN ao recolhimento tempestivo do tributo. Invoca uma leitura conjugada do instituto do **pagamento antecipado** com a regra da **denúncia espontânea** (CTN, art. 138).

Das contrarrazões

Em contrarrazões (e-fls. 335/342) a parte interessada (Fazenda Nacional) sustenta que o prazo decadencial foi contado corretamente pela decisão recorrida, uma vez que se aplica o art. 173, I, do CTN, não tendo havido recolhimento que se qualifique como *pagamento antecipado*, haja vista que a apresentação da DITR e o recolhimento aconteceram após o vencimento do tributo e com a entrega da DITR extemporaneamente (ambos em 23/08/2013), ou seja, não houve pagamento antecipado do imposto no ano (2009), quando do vencimento da obrigação tributária (*vencimento em 30/09/2009*) e da possibilidade de pagamento antecipado.

Pondera que já havia sido iniciado o prazo decadencial, contado na forma do art. 173, I, do CTN, o que não poderia ser mudado quando efetivado o recolhimento do tributo, que acabou sendo parcial, considerando o valor menor do que o apontado no posterior lançamento de ofício suplementar, constituído tempestivamente.

Deste modo, sustenta que já havia iniciado o prazo decadencial pelo art. 173, I, do CTN, o que não poderia mais ser modificado, ainda que, posteriormente, apenas em 23/08/2013, tenha vindo a ocorrer o recolhimento do tributo que declarou em DITR também intempestiva.

Assevera que iniciada a contagem pelo art. 173, I, do CTN, então não haveria espaço para se modificar a contagem do prazo por postura posterior do contribuinte. Fato superveniente não modificaria a contagem já em curso.

A própria Administração Tributária já teria para si o direito de efetivar seu planejamento de ações fiscais, ao longo do tempo, no universo de contribuintes, considerando o prazo em curso. Logo, não haveria espaço de transmutação de regra de decadência, a qualquer tempo, ao talante do sujeito passivo, pretendendo, após já iniciado o prazo pelo art. 173, I, do CTN, configurar uma mudança de contagem para o art. 150, § 4.º, do CTN, por um suposto pagamento que agora queira se qualificar como antecipado e que foi a destempo em relação ao vencimento da exação.

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 do Contribuinte, para reforma do **Acórdão CARF n.º 2201-009.071**, tem por finalidade hodierna rediscutir a matéria seguinte com o seu respectivo paradigma:

(i) **Matéria:** “decadência – critério para a caracterização do pagamento antecipado previsto no art. 150, § 4.º, do CTN”

(i) **Paradigma (1):** Acórdão **2402-010.841**

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 n.º 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 n.º 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.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto em plenitude como integrativo (§ 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2.º do art. 37 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, a despeito de ser necessário anotar que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Outrossim, observo o atendimento dos demais requisitos regimentais.

Especificamente em relação a divergência jurisprudencial, o dissenso foi indicado, conforme, inclusive, 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, § 4.º, em desfavor do art. 173, I, ambos do CTN.

Particularmente, em ambos os casos a apresentação da DITR e o recolhimento aconteceram após o prazo legal de vencimento, no entanto, para fins de estabelecimento da data de início da contagem do prazo decadencial, a decisão recorrida 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 paradigma, considerou-se que houve a qualificação do recolhimento, mesmo após o vencimento, como pagamento antecipado, o que leva a contagem pela regra do art. 150, § 4.º, do CTN.

No acórdão paradigma, infere-se que a expressão “*pagamento antecipado*” denota espontaneidade, assim qualificada quando o recolhimento ocorrer antes da ciência do início da fiscalização. Sustenta-se que o pagamento antecipado sem prévio exame da autoridade administrativa (art. 150, *caput*) não se restringe tão somente ao imposto devido, aí também se incluindo, quando for o caso, os juros e a multa de mora, que são acréscimos próprios de recolhimento em atraso, mas realizado sob o crivo da espontaneidade (art. 138, *caput*, do CTN).

Assenta o paradigma, neste diapasão, que o fato do imposto ser pago após seu vencimento, por si só, não desvirtua a natureza da antecipação, podendo haver uma aplicação conjunta do instituto da denúncia espontânea. O mandamento legal da denúncia espontânea (art. 138, *caput*, do CTN) se aplica conjuntamente com o art. 150, § 4.º, do CTN, pela ausência de ciência do início de procedimento fiscal relacionado à correspondente obrigação tributária (art. 138, parágrafo único).

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.

- “Decadência – critério para a caracterização do pagamento antecipado previsto no art. 150, § 4.º, do CTN”

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 do ITR, inclusive quando efetuado após anos subsequentes ao do fato gerador.*”

Consta nos autos que o contribuinte declarou o tributo, que é um imposto sujeito a lançamento por homologação, em 23/08/2013, ao entregar DITR/2009, extemporaneamente. A DITR referida *deveria ter sido entregue em 30/09/2009* (e-fls. 2; e 215/222).

Consta, ainda, que o contribuinte apurou o valor do tributo em R\$ 1.613,50 e efetivou o recolhimento do tributo declarado em 23/08/2013, cujo *vencimento era 30/09/2009*, conforme comprovante de arrecadação (e-fl. 222).

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.

O recolhimento é relativo ao exercício de 2009 (*DITR/2009, ano base do aproveitamento das áreas rurais no exercício anterior, isto é, entre 1º/1/2008 a 31/12/2008*), **com fato gerador em 1º/01/2009**, para o ITR do imóvel rural objeto da exação.

A Fazenda Nacional, em contrarrazões, argumenta que, com a não entrega da DITR no prazo (30/09/2009) e o não recolhimento no prazo (30/09/2009), bem como pela inexistência de declaração e de pagamento antecipado fez incidir o inciso I do art. 173 do CTN dando início ao prazo decadencial a partir de 1º/01/2010.

Ainda argumenta que, a partir do prazo iniciado, a Receita Federal do Brasil, em sua agenda de fiscalizações, tomou por termo inicial a mencionada data (1º/01/2010) para poder exercer o lançamento de ofício, no prazo quinquenal, passando a ter o direito de se organizar conforme melhor lhe aprouvesse, desde que os trabalhos ocorressem dentro da programação quinquenal com curso inicial em 1º/01/2010.

Argumenta, por outras palavras, que, antes do prazo quinquenal que lhe passou a ser de direito se esgotar (*que seria em 31/12/2014*), o contribuinte fez a declaração intempestiva (*em 23/08/2013, cuja entrega deveria ser em 30/09/2009*) e recolheu o tributo (*em 23/08/2013, cujo vencimento era 30/09/2009*), pretendendo “modificar” o prazo decadencial já em curso, a seu bel prazer; prazo que tinha sido iniciado em 1º/01/2010 (*para que passasse a ser 1º/01/2009*), o que não seria válido, inclusive porque fulminaria 1 (um) ano da programação fiscal da autoridade lançadora, que já estava agendada com o prazo em transcurso de tempo.

Consta que a autoridade fiscal iniciou procedimento fiscal, preparatório para o lançamento de ofício, após lavrar *Termo de Intimação Fiscal*, em 07/04/2014 (e-fl. 7), não constando nos autos a data da efetiva intimação do contribuinte quanto à ciência do início do procedimento fiscal, mas é certo que ocorreu, ainda que presumidamente, por lógica procedimental, entre a lavratura do termo de intimação fiscal (*lavrado em 07/04/2014*) e a data do atendimento da intimação fiscal pelo contribuinte quando ele protocolou documentos em resposta, o que ocorreu em 29/09/2014 (e-fl. 7).

O lançamento de ofício do ITR/2009, após fiscalização, apurou o valor do tributo devido em R\$ 262.580,97 (*e não em R\$ 1.613,50; havendo uma diferença de R\$ 260.967,47*), tendo sido notificado ao sujeito passivo em 21/11/2014 (e-fls. 83/84).

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/01/2010 e termo *ad quem* 31/12/2014.

O contribuinte recorrente alega que o recolhimento que efetivou em 23/08/2013 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 § 4.º 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/01/2009 (*art. 1.º da Lei n.º 9.393/96*) e se esgotaria em 31/12/2013, ademais foi notificado do lançamento de ofício suplementar apenas em 21/11/2014 (e-fls. 83/84).

Sustenta o recorrente que o acórdão paradigma lhe assegura tal direito, inclusive por aplicação conjunta do § 4.º do art. 150 com as 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 recorrente. Explico.

De um lado, pretende o contribuinte a aplicação de regras da denúncia espontânea para atrair a incidência do § 4.º do art. 150 do CTN, sendo que seu objetivo encontra óbices em precedentes qualificados do STJ de observância obrigatória no CARF, pois não se configura a denúncia espontânea. Veja-se.

Para que fosse configurada a denúncia espontânea, 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\$ 1.613,50 quando o correto seria R\$262.580,97*), 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)*

No entanto, 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"* (R\$ 260.967,47; R\$ 262.580,97 apurado e R\$ 1.613,50 declarados), 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 socorreria. Passo a explicar.**

Por outro viés, para que se aplicasse o § 4.º do art. 150 do CTN, o recolhimento efetivado em 23/08/2013, para o tributo vencido em 30/09/2009, deveria se qualificar como “*pagamento antecipado*”, **todavia, pelo decurso do tempo, essa qualificação não é possível.**

Ora, pelo menos a partir de 1º/01/2010, 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, REsp 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/01/2010), 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 23/08/2013, para o tributo vencido em 30/09/2009.

Logo, uma vez iniciado o prazo decadencial pelo art. 173, I, do CTN, em 1º/01/2010, 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 § 4.º do art. 150 do CTN.

Aliás, a potência normativa do § 4.º 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 § 4.º do art. 150 do CTN.

Se o recolhimento e/ou a declaração é posterior a contagem do prazo iniciado pelo art. 173, I, do CTN não se fala mais em incidência do § 4.º 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 § 4.º 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 § 4.º 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 § 4.º 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 termino do próprio prazo do §4.º do art. 150 do CTN, mas antes do termino 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 § 4.º 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 § 4.º do art. 150 do CTN, prevalecendo o que tiver o “gatilho” requisitório primeiro, sendo certo que o gatilho do § 4.º 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 § 4.º do art. 150 do CTN.

Não há contagem paralela e conjunta, muito menos se tentar sustentar que uma se dá “*sob condição suspensiva*”. Também, não há contagem do § 4.º do art. 150 do CTN sem que tenha sido atendidos os critérios legais, seja o recolhimento ou a declaração. Ademais, se os requisitos 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 § 4.º 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.

Por corolário lógico e conclusivo, antes do recolhimento e/ou antes da entrega da declaração, simplesmente, não há contagem do prazo pelo § 4.º 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 § 4.º 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 § 4.º 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 iniciada 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 § 4.º 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/01/2010 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 23/08/2013, 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 § 4.º 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 procedimento¹, é certo que iniciada a contagem pelo art. 173, I, do CTN não é crível que possa o contribuinte no

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, § 4.º, 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,

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 § 4.º do art. 150 do CTN (**que não estava em curso; em 31/12/2013**) 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 em 2010*).

Aliás, se o recolhimento ocorresse em 02/01/2014 (*após o termo do que seria o prazo do § 4.º 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 31/12/2014? Ou, quem sabe, o contribuinte poderia pedir a restituição por pagamento de crédito decaído em 31/12/2013, quando o ponto de atração da aplicação do §4.º do art. 150 teria sido dado em 02/01/2014?

Parece-me muito óbvio e evidente que as respostas não favorecem, por qualquer critério de lógica sistemática, ao pleito do 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 n.º 163/STJ (Recurso Especial n.º 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 imponível, 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 n.º 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.

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).

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 impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, *"Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro"*, 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, *"Direito Tributário Brasileiro"*, 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, *"Decadência e Prescrição no Direito Tributário"*, 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação *ex lege* de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

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

(REsp 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 n.º 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 n.º 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 se reconhece a decadência como pretendido.

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 §4.º 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, sem razão o recorrente (Contribuinte).

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 do Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo-se a decisão recorrida em seus termos, não havendo decadência do lançamento.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros