



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.720660/2009-11
ACÓRDÃO	9202-011.653 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	CHRYSSTIAN SCHWEITZER
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2004

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 DE TRIBUTOS DEVIDO APÓS INÍCIO DO PRAZO DECADENCIAL PELO ART. 173, I, DO CTN, CONSIDERANDO A AUSÊNCIA DE PAGAMENTO NO VENCIMENTO. RECOLHIMENTO EXTEMPORÂNEO 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.

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 recolhimento extemporâneo 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 e no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a Conselheira Miriam Denise Xavier, que apresentou declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fernanda Melo Leal, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Marcos Roberto da Silva, Miriam Denise Xavier (substituta integral), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pela conselheira Miriam Denise Xavier.

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Contribuinte** (e-fls. 151/167) — 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. 192/197) 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 8/11/2021, pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, que negou provimento ao recurso voluntário para manter o lançamento, consubstanciada no **Acórdão nº 2202-008.922** (e-fls. 95/99), **complementado pelo acórdão nº 2202-010.187**, de 8/8/2023 (e-fls. 135/141), que decidiu embargos de declaração do contribuinte, sem efeitos infringentes, o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria **(i) “decadência – critério para a caracterização do pagamento antecipado previsto no art. 150, §4º do CTN”**, cuja ementa do recorrido e de seus aclaratórios integrativos e respectivos dispositivos no essencial seguem:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2004

(...)

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ, em acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC (Recurso Especial nº 973.733 SC) definiu que o prazo decadencial 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”* (artigo 173, I do CTN).

(...)

VALOR DA TERRA NUA (VTN). SUBAVALIAÇÃO.

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

(...)

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

EMENTA DOS ACLARATÓRIOS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ACOLHIMENTO SEM EFEITOS INFRINGENTES.

Verificada a existência de omissão no voto condutor, devem ser acolhidos os embargos de declaração para sanar o vício apontado, sem, contudo, no caso, atribuir-lhes efeitos infringentes.

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração, sem lhes atribuir efeitos infringentes, para sanar a omissão no voto condutor do acórdão embargado, a respeito da decadência.

Na decisão dos aclaratórios se reconheceu que, para o exercício de 2004, houve pagamento do ITR em atraso e, ademais, em exercício posterior ao do vencimento (*fl. 79, guia de pagamento, cujo recolhimento se deu em 08/08/2006*). Considerou-se que sendo o pagamento em exercício posterior ao do vencimento, posterior ao exercício do fato gerador, quando já iniciada a contagem pelo art. 173, I, do CTN, não havia decadência do lançamento. Entendeu que a contagem pelo § 4º do art. 150 do CTN só ocorre se o pagamento for efetuado dentro do exercício da ocorrência do fato gerador, o que não foi a situação.

Dos Acórdãos Paradigmas

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 2402-011.680, Processo nº 10218.720466/2015-28** (e-fls. 171/174), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

Ementa do acórdão paradigma (1)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2010

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

Na hipótese de pagamento antecipado, 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, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

Referido paradigma estabelece que, para o exercício de 2010, o pagamento efetuado em 24/6/2013 impõe a decadência do lançamento se a notificação de lançamento ocorreu em 06/2015, pois deve a contagem ser do fato gerador em 1º/1/2010, não havendo necessidade do pagamento antecipado ocorrer antes do exercício seguinte ao do fato gerador. Com o pagamento antecipado após o exercício do fato gerador a contagem do art. 173, I, do CTN deve ser desconsiderada e deve-se contar pela regra do § 4º do art. 150 do CTN.

Também, indicou-se como paradigma decisão da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), consubstanciada no **Acórdão nº 9202-008.472, Processo nº 10860.720257/2010-95** (ementa na íntegra, e-fl. 166), cujo precedente colaciona a seguinte ementa no essencial:

Ementa do acórdão paradigma (2)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2005

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. EXISTÊNCIA DE RECOLHIMENTOS PARCIAIS. REGRA DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

O prazo decadencial para o lançamento é regido pelo art. 150, § 4º, do CTN, se, inexistindo dolo, fraude ou simulação, houver pagamento parcial.

Referido paradigma, para o exercício de 2005, entendeu não ser necessário pagamento antecipado no exercício do fato gerador, sendo necessário que ocorresse antes do início do procedimento fiscal e foi a hipótese. Ainda que o pagamento antecipado tenha sido em atraso e após o exercício do fato gerador, a contagem do art. 173, I, do CTN deve ser desconsiderada e é dever contar pela regra do § 4º do art. 150 do CTN, vez que não havia procedimento fiscal iniciado.

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fl. 12), após notificado em 7/12/2009 (e-fl. 33), insurgindo-se em face da Notificação Fiscal de Lançamento para exigência do Imposto sobre a propriedade Territorial Rural (ITR) referente ao imóvel “Fazenda Verdes Cales” (**NIRF 3.868.574-8**), com área total declarada de 238,4 ha, situado no município de Taió/SC.

Uma das controvérsias é a discussão relacionada com a decadência ou não do lançamento. Debate-se acerca da ocorrência ou não do chamado “pagamento antecipado” apto a atrair a contagem do prazo decadencial pelo § 4º do art. 150 do CTN (*a partir do fato gerador em 1º de janeiro do exercício do ITR*) ao invés de ser pela regra do inciso I do art. 173 do CTN (*a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao momento em que poderia ser lançado a exação pela ocorrência do fato gerador*).

Por fatos incontroversos nos autos, tem-se que:

- O exercício do ITR é 2004, com fato gerador em 1º/1/2004.
- O recolhimento em atraso ocorreu em 8/8/2006, quando o vencimento era 30/9/2004 e a partir de 10/2004 poderia ser lançado.
- O início do procedimento fiscal 15/6/2009.
- A Notificação de Lançamento se deu por edital em 12/2009 (antes do dia 31/12) com impugnação no mesmo mês em 07/12/2009.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão nº 04-23.939 – 1ª Turma da DRJ/CGE (e-fls. 42/46), decidiu, por unanimidade de votos, considerar procedente em parte a impugnação. Acatou-se áreas de preservação permanentes até 46,3 hectares e área de reserva legal até 17,6 hectares. Manteve-se o lançamento quanto a área alegada que seria de mata atlântica e manteve-se o VTN arbitrado. Não houve pronunciamento sobre decadência do lançamento por não ser deduzida na impugnação.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 54/64), sobreveio o acórdão recorrido e de seus aclaratórios, cujas decisões são 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 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para a matéria preambularmente destacada com os paradigmas preteritamente citados, assim estando indicada a matéria para rediscussão e os precedentes 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 reconhecer que, para o exercício em controvérsia, considerando o pagamento realizado, ainda que após o vencimento, ocorreu a decadência do lançamento do ITR.

Em recurso especial de divergência, com lastro nos paradigmas informados alhures, o recorrente pretende rediscutir a matéria (i) **“decadência – critério para a caracterização do pagamento antecipado previsto no art. 150, §4º do CTN”**.

Das contrarrazões

Em contrarrazões (e-fls. 199/204) a parte interessada (Fazenda Nacional) não discute o conhecimento e, no mérito, sustenta que a contagem do prazo decadencial está correta.

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 nº 2202-008.922, complementado pelo acórdão nº 2202-010.187**, que decidiu embargos de declaração, tem por finalidade hodierna rediscutir a matéria seguinte com os seus respectivos paradigmas:

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

(i) Paradigma (1): Acórdão 2402-011.680

(i) Paradigma (2): Acórdão 9202-008.472

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 precedentes 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 adoto como integrativo apenas neste específico ponto (*§ 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, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, a despeito de ser necessário anotar que, conforme a Súmula CARF nº 110, no processo administrativo fiscal é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte/sujeito passivo.

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 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 nos acórdãos paradigmas 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.

Nos acórdãos paradigmas, 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.

Assenta os paradigmas, neste diapasão, que o fato do imposto ser pago após seu vencimento, por si só, não desvirtua a natureza da antecipação.

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático se equivale. O recorrente consegue demonstrar o questionamento 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, §4º 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 ano subsequente ao do fato gerador.”*

Consta nos autos que o contribuinte declarou o tributo, que é um imposto sujeito a lançamento por homologação, em 29/9/2004, ao entregar DITR/2004. O vencimento do ITR para recolhimento tempestivo seria em 30/09/2004.

Consta, ainda, que o contribuinte recolheu o tributo com encargos em 8/8/2006.

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 2004 (*DITR/2004, ano base do aproveitamento das áreas rurais no exercício anterior, isto é, entre 1º/1/2003 a 31/12/2003*), **com fato gerador em 1º/1/2004**, para o ITR do imóvel rural objeto da exação.

A Fazenda Nacional, em contrarrazões, argumenta que o não recolhimento no prazo, nem no exercício do fato gerador, faz incidir o inciso I do art. 173 do CTN dando início ao prazo decadencial a partir de 1º/1/2005 (*primeiro dia do exercício seguinte*).

Tem-se que, a partir do prazo iniciado, a Receita Federal do Brasil, em sua agenda de fiscalizações, toma por termo inicial a mencionada data (1º/1/2005) 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 ocorram dentro da programação quinquenal.

Consta que a autoridade fiscal iniciou procedimento fiscal preparatório para o lançamento de ofício em Maio/2009, após lavrar *Termo de Intimação Fiscal*. O contribuinte foi intimado em Junho/2009.

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/1/2005 e termo *ad quem* 31/12/2009.

O lançamento de ofício do ITR/2004, após fiscalização, apurou o valor do tributo devido em R\$ 11.800,80 (*e não em R\$ 29,33 como declarado*), tendo sido notificado ao sujeito passivo em 12/2009. De qualquer sorte, a DRJ reduziu para R\$ 5.019,59 o valor do tributo (*e não em R\$ 29,33 como declarado*).

O contribuinte recorrente alega que o recolhimento que efetivou em 8/8/2006 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 haveria o transcurso do lustro decadencial, exigindo-se o cancelamento do lançamento. Isto porque, o prazo decadencial de 5 anos começaria no fato gerador em 1º/1/2004 (*art. 1º da Lei nº 9.393/96*) e se esgotaria em 31/12/2008, ademais foi notificado do lançamento de ofício suplementar apenas em 12/2009 (*antes do dia 31/12, impugnando o lançamento em 07/12/2009*).

Sustenta o recorrente que os acórdãos paradigmas lhe asseguram o vindicado direito.

Muito bem. Não assiste razão ao recorrente. Explico.

De um lado, em certa medida, pretende o contribuinte a aplicação de regras da denúncia espontânea para atrair a incidência do § 4º 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, recolher o valor correto e recolhê-lo integralmente, porém não o fez, já que declarou valor a menor do que o efetivamente devido (***declarou R\$ 29,33 quando o correto, após DRJ, é R\$ 5.019,59***). Então, o pagamento foi em 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*”, 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 deveria se qualificar como “*pagamento antecipado*” e, para isso, precisaria ser recolhido antes do início da contagem do prazo decadencial do art. 173, I, do CTN, pois a contagem da decadência não se interrompe, nem se suspende. **O fato é que essa qualificação não é possível em razão do momento do recolhimento com prazo decadencial já iniciado.**

Ora, pelo menos a partir de 1º/1/2005, 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/1/2005), quando teve início o lustro decadencial pelo art. 173, I, do CTN, não se cogitava de qualquer recolhimento, haja vista que o recolhimento só vem a ocorrer posteriormente. Daí com o prazo de decadência já iniciado não se pode voltar no tempo. Não haverá normativamente duas contagens.

Logo, uma vez iniciado o prazo decadencial pelo art. 173, I, do CTN, 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 o recolhimento do tributo em momento anterior ao início do prazo pelo art. 173, I, do CTN. Antes do recolhimento, 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 é posterior 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.

Até fica a pergunta, se a condição (*pagamento*) 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 que deve ser efetivado 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 possível se sustentar que uma se dá “*sob condição suspensiva*”. Também, não há contagem do § 4º do art. 150 do CTN sem que tenha sido atendidos os critérios legais, isto é, o recolhimento. 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 § 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.

Por corolário lógico e conclusivo, antes do recolhimento, 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 iniciada a sua contagem, ainda que ocorra 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/1/2005 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 posterior extemporâneo, 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 31/12/2008***) 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*).

Aliás, se o recolhimento ocorresse em 2/1/2009 (*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 31/12/2009? Ou, quem sabe, o contribuinte poderia pedir a restituição por pagamento de crédito decaído em 31/12/2008, quando o ponto de atração da aplicação do §4º do art. 150 teria sido dado em 2/1/2009?

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).

Parece-me 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 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 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. (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 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 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"*.

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.**

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 §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, 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

Pelo exposto, CONHEÇO do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, NEGOLHE PROVIMENTO.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Miriam Denise Xavier**.

O voto pelas conclusões se deve ao entendimento sobre a contagem do prazo decadencial nos termos do CTN, art. 173, I.

Segundo o relator:

Aliás, a potência normativa do § 4º do art. 150 do CTN só poderia ter incidido se houvesse o recolhimento do tributo em momento anterior ao início do prazo pelo art. 173, I, do CTN. Antes do recolhimento, 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.

No lançamento por homologação o contribuinte tem o dever legal de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e calcular o montante devido, efetivando, ao final, o pagamento correspondente.

Uma vez ocorrido o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, mesmo que parcial, o prazo decadencial conta-se a partir do fato gerador, nos termos do CTN, art. 150, § 4º.

Na falta de pagamento, não haverá objeto para homologação. A partir do dia seguinte ao vencimento, a Administração Tributária está autorizada a realizar o lançamento de ofício da diferença do tributo devido e não constituído pelo contribuinte mediante confissão em declaração fiscal.

Em tal circunstância de inexistência de antecipação de pagamento, começará a fluir o prazo para o lançamento de ofício, **cuja contagem, necessariamente**, deverá respeitar o inciso I

do art. 173 do CTN, segundo o qual o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Por óbvio, **eventual pagamento efetuado pelo sujeito passivo em data posterior ao vencimento não poderá produzir efeito para alterar o termo inicial da contagem do prazo decadencial**, em evidente prejuízo ao credor.

No caso em apreço, o lançamento diz respeito ao exercício de 2004, cujo fato gerador se deu no dia 1/1/2004. O recolhimento em atraso do imposto efetivou-se no dia 8/8/2006 (fl. 79), portanto após a data de vencimento fixada na legislação tributária em 30/09/2004 e após ter começado a fluir o prazo decadencial do CTN, art. 173, I.

Tendo em vista que o contribuinte autuado teve ciência da Notificação de Lançamento em 15/6/2009, não restam dúvidas de que o direito de efetuar o lançamento permanecia incólume segundo a contagem do prazo decadencial pelo inciso I do art. 173 do CTN, podendo o lançamento ter sido efetuado até 31/12/2009.

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier