



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10735.724298/2012-58</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9202-011.594 – CSRF/2ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	28 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	SANTA TEREZA AGROPECUARIA LTDA

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Exercício: 2007

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.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, dar-lhe provimento para afastar a decadência do lançamento e determinar o retorno ao Colegiado a quo para que enfrente as demais questões do recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Liziane Angelotti Meira – Presidente

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

**RELATÓRIO**

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Procurador** (e-fls. 630/643, páginas 555/568 do pdf) — com fundamento legal no inciso II do § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** (e-fls. 647/653, páginas 572/578 do pdf) — interposto pela Fazenda Nacional, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 8/11/2022, pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, que deu provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento do ITR em razão de declaração de decadência, consubstanciada no **Acórdão nº 2401-010.426** (e-fls. 611/619, páginas 536/544 do pdf), o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria (i) **“regra decadencial a ser aplicada no caso de pagamento após o vencimento do prazo”**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

**EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2007

ITR. HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. EXISTÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO.

Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Sendo, o lançamento, por homologação, e ocorrendo a antecipação do pagamento do tributo, a regra decadencial é a estabelecida no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

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

Em face do acórdão recorrido foi interposto embargos de declaração opostos pela União, porém os aclaratórios foram rejeitados (e-fls. 626/628, páginas 551/553 do pdf). Aduzia-se omissão em relação a temática sobre supressão de instância, haja vista que a primeira instância do contencioso administrativo fiscal (DRJ) não se manifestou sobre o assunto por não ser objeto da impugnação do lançamento.

### Do Acórdão Paradigma

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciada no **Acórdão nº 9202-007.369, Processo nº 19515.004697/2003-77** (ementa na íntegra, e-fls. 633/634, páginas 558/559 do pdf), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

#### Ementa do Acórdão Paradigma (1)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

No caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, havendo antecipação de pagamento no prazo legalmente previsto, ausente dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial tem início na data da ocorrência do fato gerador. O pagamento após o vencimento não é apto a atrair a incidência do art. 150, § 4º, do CTN.

#### Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 87/88, páginas 12/13 do pdf; complementada e-fls. 160/162, páginas 85/87 do pdf), após notificado em 28/12/2012 (e-fl. 152, página 77 do pdf), insurgindo-se em face da Notificação Fiscal de Lançamento (e-fls. 83/86, páginas 8/11; ou e-fls. 123/126, páginas 48/51 do pdf) para exigência do Imposto sobre a propriedade Territorial Rural (ITR), Exercício 2007 (fato gerador 1º/1/2007), referente ao imóvel “Fazenda Santa Tereza” (**NIRF 1.543.611-0**), com área total declarada de 1.965,0 hectares, situado no município de Petrópolis/RJ.

Consta que o contribuinte recolheu o ITR, que entendia devido, declarado em relação ao exercício de 2007, cujo vencimento era em 28/9/2007, pagando-o de modo intempestivo em 30/9/2008, com juros e multa de mora (e-fl. 574, página 499 do pdf).

Consta que a DITR foi entregue em 24/9/2008, quando o momento fixado em regulamentação era para entrega até 28/9/2007.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão nº 04-36.452 - 1ª Turma da DRJ/CGE (e-fls. 168/180, páginas 93 a 105), decidiu, por unanimidade de votos, considerar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário. Não se pronunciou sobre decadência por inexistir capítulo na impugnação sobre o assunto e, assim, deixou de se atentar ao tema.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 185/218, páginas 110/143 do pdf), sobreveio o acórdão recorrido e seus aclaratórios, proferidos pelo colegiado de segunda instância no CARF, anteriormente relatado quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise.

### Do contexto da análise de Admissão Prévia

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

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

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

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

Todavia, registro que a admissão foi parcial, uma vez que a matéria “*supressão de instância*” não foi admitida.

Houve interposição de agravo, porém restou rejeitado (e-fls. 662/665, páginas 587/590), confirmando-se a admissão prévia parcial para seguimento do recurso especial em relação a temática já destacada com indicação paradigmática correlata.

### 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 restabelecer o lançamento no sentido de afastar a decadência que foi declarada na Turma recorrida.

Em recurso especial de divergência, com lastro no paradigma informado alhures, o recorrente pretende discutir a matéria (i) “**Regra decadencial a ser aplicada no caso de pagamento após o vencimento do prazo**”.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois o correto seria entender não ocorrida a decadência do lançamento.

Aduz que o pagamento após o vencimento não é apto a atrair a incidência do art. 150, § 4º, do CTN.

### Das contrarrazões

Em contrarrazões (e-fls. 677/686, páginas 602/611) a parte interessada (Contribuinte) se manifesta pelo não conhecimento do recurso por ausência de similitude fática. Sustenta que o único paradigma é de IRPF e o caso em análise é ITR.

No mérito, reiterou as razões colacionadas nos autos quanto as suas manifestações, especialmente argumenta que as razões da decisão recorrida são corretas, que não é apenas o pagamento que é objeto de homologação (pagamento a menor não se confunde com falta de

pagamento), e, ademais, sustenta que deve prevalecer o recurso especial repetitivo do STJ nº 973.733 estabelecendo a interpretação pelo art. 150, § 4º, do CTN.

Requeru a manutenção do acórdão infirmado.

#### Encaminhamento para julgamento

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

Após publicação de pauta de julgamentos, sobreveio memoriais pelo contribuinte e nele se reiterou as teses defendidas.

É o que importa relatar.

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

### VOTO

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

#### Da análise do conhecimento

O recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, para reforma do **Acórdão CARF nº 2401-010.426**, tem por finalidade hodierna discutir a matéria seguinte com o seu respectivo paradigma:

**(i) Matéria: “Regra decadencial a ser aplicada no caso de pagamento após o vencimento do prazo”**

**(i) Paradigma (1): Acórdão 9202-007.369**

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

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

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

Dito isso, passo para a específica análise.

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

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

Outrossim, observo o atendimento dos requisitos regimentais.

Em relação a divergência jurisprudencial, ela restou demonstrada.

Os casos fáticos-jurídicos estão no âmbito de discussão em relação a decadência do lançamento a partir do momento em que se tem o vencimento do tributo, seja ele qual for. A discussão toca matéria relativa à norma geral de direito tributário. O debate tangencia o efeito jurídico para a circunstância fática de pagamento/recolhimento após o vencimento. Se ele pode, ou não, atrair a regra do art. 173, I, do CTN.

Conforme se depreende da leitura do paradigma admitido verifica-se que ocorreu debate similar ao acontecido no acórdão recorrido para a questão da norma geral de direito tributário que trata sobre decadência e conflito do art. 173, I, do CTN, versus art. 150, §4º, do CTN, já que se enfrentou o tema pagamento do tributo sujeito a lançamento por homologação após o vencimento do prazo legal para adimplemento, e seu impacto na regra decadencial aplicável.

O entendimento daquele Colegiado foi em sentido diverso do manifestado no acórdão recorrido, já que se concluiu aplicar-se o prazo do art. 173, I, do CTN quando o tributo é recolhido após o vencimento, enquanto no acórdão recorrido, em situação equiparável de norma geral tributária, a Turma decidiu ser o prazo de contagem da decadência àquele regido pelo art. 150, § 4º, do CTN.

Aliás, as ementas dos julgados demonstram, por si só, a divergência em termos de norma geral de direito tributário sobre decadência.

Evidenciada, portanto, a divergência jurisprudencial. As teses jurídicas são antagônicas e o conjunto fático para fins de aplicação de norma geral se equivale. O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências são perceptíveis.

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

**Mérito**

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

- **“Regra decadencial a ser aplicada no caso de pagamento após o vencimento do prazo”**

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

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

Consta nos autos que o contribuinte declarou o tributo, que é um imposto sujeito a lançamento por homologação, em 24/9/2008, extemporaneamente. A declaração referida *deveria ter sido entregue em 28/9/2007.*

Consta, ainda, que o contribuinte apurou o valor do tributo em R\$ 172,90 e efetivou o recolhimento do tributo declarado em 30/9/2008, cujo *vencimento era 28/9/2007*, conforme comprovante de arrecadação.

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

Consta que a autoridade fiscal iniciou procedimento fiscal, preparatório para o lançamento de ofício, após lavrar *Termo de Intimação Fiscal*, em 8/10/2012.

O lançamento de ofício, após fiscalização, apurou o valor do tributo devido em R\$ 1.583.931,08 (*e não em R\$ 172,90*), tendo sido notificado ao sujeito passivo em 28/12/2012.

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/1/2008 e termo *ad quem* 31/12/2012.

O contribuinte alega que o recolhimento que efetivou em 30/9/2008 se qualifica como **“pagamento antecipado”** e exige, assim, que a contagem do prazo decadencial – para obstar o lançamento de ofício suplementar –, seja contado pela regra do § 4º do art. 150 do CTN, iniciando-se o prazo a partir do fato gerador, de modo que há transcurso do lustro decadencial, exigindo-se o cancelamento do lançamento. Isto porque, o prazo decadencial de 5 anos começaria em 1º/1/2007 (*art. 1º da Lei nº 9.393/96*) e se esgotaria em 31/12/2011, ademais foi notificado do lançamento de ofício suplementar apenas em 28/12/2012.

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

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

Não se configurada a denúncia espontânea, vez que precisaria o contribuinte, ao entregar a declaração extemporânea, declarar o valor correto e recolhê-lo integralmente, porém não o fez, já que declarou valor a menor (**declarou R\$ 172,90 quando o correto seria R\$1.583.931,08**), bem como acabou por pagar valor menor.

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

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

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

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

Referida tese advém do seguinte precedente qualificado:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por outro viés, para que se aplicasse o § 4º do art. 150 do CTN, o recolhimento efetivado em 30/9/2008, para o tributo vencido em 28/9/2007, deveria se qualificar como “*pagamento antecipado*”,  **todavia, pelo decurso do tempo, essa qualificação não é possível.**

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

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

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

**Naquele momento (1º/1/2008), 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 24/9/2008, para o tributo vencido em 28/9/2007.

**Logo, uma vez iniciado o prazo decadencial pelo art. 173, I, do CTN, em 1º/1/2008, tem-se a fluência de prazo de decadência que não se interrompe e nem se suspende, de modo a obstar, por força sistemática, a incidência do § 4º do art. 150 do CTN.**

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

Se o recolhimento e/ou a declaração são posteriores a contagem do prazo iniciado pelo art. 173, I, do CTN não se fala mais em incidência do § 4º do art. 150 do CTN, haja vista que essa última norma, simplesmente, não mais incidirá, por óbice sistêmico, face ao não atendimento

de seus requisitos no prazo que lhe era facultado (*antes da fluência do art. 173, I, do CTN, considerando que prazo decadencial iniciado não se interrompe, nem se suspende*).

Trata-se de posição sistemática em diálogo normativo adequado.

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

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

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

Parece-me lógico que não há resposta sistêmica válida!

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

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

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

Por corolário lógico e conclusivo, antes do recolhimento e/ou antes da entrega da declaração, simplesmente, não há contagem do prazo pelo § 4º do art. 150 do CTN (não se falando em suspensão ou interrupção dele) e, lado outro, se chegar o momento do termo inicial do prazo decadencial pelo art. 173, I, do CTN, sem que o § 4º do art. 150 do CTN tenha atendido suas

condições de aplicação e incidido, então ele terá se perfectibilizado para o caso do contribuinte em espécie como “*mera expectativa de direito*”, já que não atendeu as condições no momento oportuno para que viesse a imperar. Ele, simplesmente, em tal exemplo, não incidirá, por prevalecer o prazo iniciado pelo art. 173, I, do CTN.

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

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

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

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

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

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

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

No caso concreto, a contagem pelo art. 173, I, do CTN, tem início em 1º/1/2008 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 09/2008, 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*<sup>1</sup>, 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.

<sup>1</sup> 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).

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 31/12/2011**) 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 2/1/2012 (*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 31/12/2012? Ou, quem sabe, o contribuinte poderia pedir a restituição por pagamento de crédito decaído em 31/12/2011, quando o ponto de atração da aplicação do §4º do art. 150 teria sido dado em 2/1/2012?

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

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

*“O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o ‘primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado’ corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, §4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal. (grifei)*

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

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de

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

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

3. O *dies a quo* do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o *"primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"* corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, *"Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro"*, 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, *"Direito Tributário Brasileiro"*, 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, *"Decadência e Prescrição no Direito Tributário"*, 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

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

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

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

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

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

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

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

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

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

Logo, não há decadência.

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

De mais a mais, este Colegiado da Câmara Superior, ainda que em outra composição, já assentou o mesmo resultado, embora com ligeira conclusão diversa em alguns votos. Alguns julgadores entendem, de forma mais restrita, que o marco do recolhimento para se qualificar como pagamento antecipado é “o vencimento do tributo”, enquanto este Relator firma, por compreensão sistêmica, que o marco é “o momento imediatamente anterior ao início da

*contagem pelo art. 173, I, do CTN*”, de modo que poderia haver recolhimento após o vencimento que se qualificasse como pagamento antecipado, porém respeitado o limite do marco firmado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2009

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

No caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, havendo antecipação de pagamento no prazo legalmente previsto, ausente dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial tem início na data da ocorrência do fato gerador. O pagamento após o vencimento não é apto a atrair a incidência do art. 150, § 4º, do CTN.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2010

DECADÊNCIA. PAGAMENTO APÓS A DATA DE VENCIMENTO DO TRIBUTO. CONTAGEM DE PRAZO NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN.

O pagamento após o vencimento não é apto a atrair a incidência do art. 150, § 4º, do CTN. No caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, havendo recolhimento em atraso pelo contribuinte, efetuado no ano subsequente ao vencimento da obrigação tributária, mesmo que ocorrido antes do lançamento ou iniciado procedimento fiscal, não se considera antecipação de pagamento, para efeito do termo inicial de contagem do prazo decadencial na data da ocorrência do fato gerador. Nessa situação, o prazo decadencial para o lançamento de ofício é contado na forma do disposto no inc. I do art. 173 do CTN (*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado*).

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

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

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

### **Conclusão quanto ao Recurso Especial**

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

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

### **Dispositivo**

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

É como Voto.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros**