

Opinião: A decadência de tributos sujeitos a homologação

Na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), vem ganhando corpo uma nova discussão relativa à decadência de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, acerca da aplicabilidade do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN) em casos nos quais, inobstante seja anterior a qualquer procedimento fiscal, o pagamento parcial do tributo só se dê a partir do primeiro



O ponto central dessa novel discussão — que vem sendo

observada especialmente em lançamentos que envolvem o Imposto sobre a Propriedade territorial Rural (ITR), mas que a este não se restringe — não foi efetivamente enfrentado pela 1ª Seção do STJ no julgamento do REsp 973.733, sob o rito dos repetitivos, em 12/8/2009, no qual restou definido que, em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, apenas se submete ao prazo do artigo 173, I, CTN se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação do contribuinte *ou se ausente o "pagamento antecipado"*.

No aludido julgado, restou definida a necessária *existência* de algum *pagamento antecipado* para a aplicação do quanto disposto no §4º do artigo 150, do CTN, *"enquanto a atual discussão gira em torno do momento em que este mesmo recolhimento deve ocorrer para que se admita a aplicação da aludida regra decadencial"*.

No intuito de esclarecer o alcance do adjetivo *"antecipado"* — tarefa não cumprida pelo mencionado repetitivo —, portanto, formou-se, na 2ª Seção do Carf, uma *"corrente defendendo que, deflagrado o prazo do artigo 173, I, sem o pagamento do tributo, afasta-se a aplicação da regra de decadência disposta no artigo 150, §4º do CTN"* [\[1\]](#). Nesse sentido, defende-se que um tributo sujeito a lançamento por homologação, cujo fato gerador tenha ocorrido, por exemplo, no dia 1º/1/2016 só pode ser considerado pago antecipadamente se tal recolhimento for efetuado até 31/12/2016, uma vez que a partir de 1º/1/2017 já teria sido deflagrado o prazo do artigo 173, I, sem o pagamento do tributo, o que afastaria a aplicação da regra de decadência disposta no artigo 150, §4º, do CTN.



Para fundamentar referida linha, seus defensores sustentam que nem no REsp nº 973.733/SC, nem nos julgados que ensejaram a Súmula Carf nº 99, houve o enfrentamento de situação em que o *pagamento antecipado* foi feito a destempo, e que este não pode ter o condão de abreviar, em desfavor da administração, o prazo decadencial que estava em curso.

Em contraposição, sustenta-se que [2], se houver o recolhimento, mesmo que intempestivo, considera-se a existência do pagamento antecipado e, assim, conta-se o prazo do artigo 150, §4º, do CTN. Nesse sentido, inclusive, já se manifestou a corte superior, em oportunidade posterior, ao aplicar a jurisprudência consolidada nos termos do repetitivo supracitado [3]:

"A referência ao pagamento antecipado diz respeito à previsão legal do dever de o sujeito passivo antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade fiscal, nos termos do caput do artigo 150 do CTN, in verbis:

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

O simples fato de a apuração e o pagamento do crédito terem ocorrido após o vencimento do prazo previsto na legislação tributária não desloca o termo inicial da decadência para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (artigo 173, I, do CTN).

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

Como se vê, por *pagamento antecipado*, para fins de aplicação do entendimento firmado no julgamento do REsp 973.733, que possui efeito vinculante, deve-se entender aquele realizado antes de qualquer ação fiscal, a teor da obrigação contida no *caput* do artigo 150 do CTN, além do que o julgado acima aponta para o não acolhimento da tese de que tal entendimento não se altera pela "deflagração" do prazo do artigo 173, como defendido pela corrente acima mencionada.

Assim estabelecida a controvérsia, pensamos que *não há fundamento jurídico* para afastar a incidência do artigo 150, §4º, do CTN se houver recolhimento de qualquer parcela do tributo, mesmo que após o prazo estabelecido pela legislação.

Isso porque qualquer expectativa que se pretenda proteger pelo ordenamento jurídico deve encontrar nele seus próprios limites, diante do que os planos da fiscalização para a autuação do contribuinte devem levar em conta que, a teor de sua dicção, o artigo 150, §4º, do CTN é ordinariamente aplicável a todos os tributos em que haja a obrigação de *pagamento antecipado* e que este se perfaz independentemente do *quantum* e de *quando* efetuado.

Em regra, apenas diante dos casos de dolo, fraude ou simulação mencionada regra não encontra aplicação. Estende-se tal exceção, conforme restou sedimentado pelo STJ, somente com a ausência de *pagamento antecipado*, considerando que em tal hipótese, não haveria o que ser homologado pela Fazenda Pública ao fim do quinquênio que sucede a ocorrência do fato gerador, restando a esta, portanto, se utilizar do prazo estabelecido no artigo 173, I, do CTN, para exigir, no prazo de cinco anos, o tributo a partir *do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*.

Assim, se efetuado o pagamento dentro do período previsto no artigo 150, §4º, do CTN, mesmo que fora do prazo prescrito pela norma de pagamento, não há qualquer razão para se aplicar o artigo 173.

A análise da aludida norma impõe constatar que *a data em que ocorre o pagamento é, para fins de início de contagem do lustro decadencial, irrelevante — a menos que se dê após a atividade fiscalizatória —*, de modo que, à luz da conhecida assertiva segundo a qual *o Direito não socorre os que dormem, não cabe à autoridade fiscal, uma vez constatada a ausência de qualquer pagamento, esperar a iminência do fim de seu prazo para então se mobilizar e autuar o contribuinte*.

Afinal, não é a interpretação do ordenamento jurídico que deve se moldar aos planos de quaisquer das partes, mas, sim, o contrário: são os jurisdicionados — aqui incluído o Estado-administração, do qual a Fazenda faz parte — que devem adaptar seu planejamento aos ditames da legislação e assumir os riscos de não o executar, como já, de fato, ocorre com os contribuintes.

De tudo quanto exposto — sobretudo diante das balizas extraídas do multicitado REsp nº 973.733 —, pode-se dizer que o artigo 150, §4º, do CTN impõe a existência de pagamento, ainda que parcial, do tributo para que haja a possibilidade da homologação tácita nele prevista; contudo, dele não se extrai a imposição de pagamento no prazo legal, nem até o início do prazo previsto no artigo 173, I, do CTN, como condição para aplicação da regra decadencial contada a partir do fato gerador.

A despeito das nossas considerações, fato é que a controvérsia se encontra instaurada no âmbito do Carf e que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, instância julgadora máxima daquele órgão, terá a oportunidade de se manifestar sobre o tema, em sede de recurso especial fazendário [4], cabendo ressaltar, entretanto, que, mesmo que se ultrapasse a fase de admissibilidade, mencionado recurso dificilmente dará contornos definitivos à questão, seja porque a competência do mencionado órgão abrange apenas alguns dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, seja porque tal discussão, com as nuances que vêm sendo levantadas, ainda pode ser levada a debate no âmbito judicial.

[1] Acórdão 2301-007.612, Relator Cons. Cleber Ferreira Nunes Leite, Sessão de 09/07/2020 (afastada a decadência por unanimidade de votos); Acórdão 2401-008.977, Relator Cons. Rodrigo Lopes Araújo, sessão de 12/01/2021; voto vencido do Cons. João Maurício Vital, sessão de 04/09/2020 (rejeitada a preliminar de decadência, por maioria)

[2]



Sem prejuízo de outras linhas de inteligência, que muitas vezes ultrapassam e até colidem com o que restou decidido pelo STJ no Resp nº 973.733, precedente de observância obrigatória (§2º do artigo 62 artigo do RICarf e artigo 927, III c/c artigo 928, II, CPC-15).

[3] REsp nº 1.344.130/AL, STJ, Segunda Turma, DJe 05/11/2012.

[4] No PAF nº 10120.721556/2014-34.

Meta Fields