

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

MARINA CAMPI

**O TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL DOS TRIBUTOS
SUJEITOS AO “LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO”**

SÃO JOSÉ DO RIO PRETO

2016

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

MARINA CAMPI

**O TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL DOS TRIBUTOS
SUJEITOS AO “LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO”**

Trabalho apresentado ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), do Curso de Especialização em Direito Tributário, como requisito para obtenção de Certificado de Conclusão de Curso de Pós-Graduação lato sensu em Direito Tributário.

SÃO JOSÉ DO RIO PRETO

2016

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo apresentar uma análise dos termos iniciais do prazo decadencial do direito do Fisco lançar em relação aos tributos sujeitos a disciplina do artigo 150 do Código Tributário Nacional. No desenvolvimento inicialmente buscou-se uma aproximação da figura complexa da modalidade do lançamento por homologação. Posteriormente realizou-se uma análise da decadência tributária, promovendo a sua distinção da prescrição tributária. Ao final do trabalho foram realizados alguns apontamentos em relação aos termos iniciais do prazo decadencial para o Fisco realizar o lançamento para constituição de crédito em relação ao “lançamento por homologação”.

Palavras chaves: Direito tributário. Lançamento por homologação. Decadência. Termo inicial.

ABSTRACT

The objective this study is to present an analysis about the initial term the decadence the law of tax authorities in relation to the taxes subject to discipline Article 150 of the National Tax Code. Initially sought an approximation of the complex figure of "Assessment for homologation". Subsequently conducted an analysis of the tax decadence, promoting their distinction of the tax prescription. At the end of work were performed some notes about the initials terms the decadence the tax authorities for credit constitution in relation to "Assessment for homologation".

Key-work: Tax law. Assessment for homologation. Decadence. Initial term.

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| INTRODUÇÃO..... | 5 |
| CAPÍTULO 1 - QUESTÕES INTRODUTÓRIAS AO ESTUDO DA DECADÊNCIA DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. | 6 |
| 1.1 A norma jurídica | 6 |
| 1.2 A regra-matriz de incidência tributária | 8 |
| 1.3 Fato jurídico tributário | 10 |
| 1.4 O “lançamento por homologação” | 12 |
| CAPÍTULO 2 - A DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA | 16 |
| 2.1 A distinção entre decadência e prescrição tributária..... | 16 |
| 2.2 A Decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário..... | 19 |
| CAPÍTULO 3 - O TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO “LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO” | 26 |
| CONCLUSÃO..... | 32 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 34 |

INTRODUÇÃO

A definição do termo inicial do prazo decadencial do direito Fisco nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é sem dúvida um dos temas que mais traz divergência de interpretação. A doutrina e a jurisprudência pátria, diante da complexidade utilizada pelo legislador no artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional, acabam por muitas vezes aduzir pela aplicação de termos iniciais distintos à mesma hipótese, ocasionando insegurança ao sistema jurídico.

Dessa forma, o estudo do termo inicial mostra-se de caráter impar, uma vez que a sua fixação traz a certeza do *dies ad quem*, isto é, o dia em que decaí o direito em questão, proporcionando certeza e previsibilidade das relações jurídicas tributárias.

A pesquisa será realizada por meio da análise da legislação específica do tema, e bem como da doutrina pátria. Inicialmente foi feita uma breve abordagem em relação a temas intrínsecos ao entendimento do tema, como a estrutura da norma jurídica, construção do esquema lógico das regras matrizes de incidência tributária e a fenomenologia da incidência. No mesmo capítulo ainda foi feita uma abordagem quanto ao “lançamento por homologação”.

Feitas estas explanações iniciais, no segundo fez-se uma distinção da decadência a prescrição tributária, e posteriormente uma análise específica da decadência do direito do Fisco constituir crédito tributário.

No último capítulo, fizemos uma análise dos termos iniciais do prazo decadencial do direito do Fisco em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em algumas hipóteses, conforme estipulado na legislação pátria.

CAPÍTULO 1 - QUESTÕES INTRODUTÓRIAS AO ESTUDO DA DECADÊNCIA DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

1.1 A norma jurídica

A norma jurídica¹ segundo Paulo de Barros Carvalho² é a “significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo”. Conforme o autor, o indivíduo se debruça sobre os símbolos linguísticos estampados nos suportes físicos do direito, e diante de sua experiência social valorativa forma “um juízo, que se apresenta, finalmente, como uma proposição”. A norma jurídica é, portanto, resultado do esforço intelectual do intérprete.

Não podemos ter a concepção de que qualquer juízo constitui a norma. Conforme a autora Aurora Tomazini de Carvalho³, este deve ser “um juízo estruturado na forma hipotético-condicional”, o qual revela um esquema lógico através da junção de duas ou mais proposições, de forma que nos forneça uma mensagem jurídica de possível entendimento do mandamento legislativo, ou seja, se ocorrer o fato A, então *dever-ser* a prestação/relação B. Segundo a autora ainda, tal esquema lógico é redutível à fórmula D(H → C) na qual:

Temos: (i) hipótese (H) ou pressuposto, como parte que tem por função descrever situações de possível ocorrência; e (ii) conseqüente (C) ou tese, cuja função é prescrever relações entre sujeitos modalizadas em obrigatório, permitido e proibido, ambos ligados por um vínculo implicacional deontico (D), representativo do ato de autoridade que a constitui. É por isso que se diz ser a norma jurídica uma significação deonticamente estruturada⁴.

Temos, portanto, que esse esquema lógico das normas jurídicas (H → C) emprega a ligação de dois ou mais juízos construídos dos enunciados prescritivos do direito posto, configurados em uma proposição-antecedente, que descreve um possível evento do mundo real, e uma proposição-conseqüente, que prescreve a relação jurídica decorrente. As duas proposições são unidas por um vínculo aplicacional posto pela vontade do legislador de natureza neutra (não modalizado na forma de proibido, permitido ou obrigatório).

¹ No desenvolvimento do trabalho é utilizada a conceituação da norma jurídica em sentido estrito. Segundo Paulo Barros de Carvalho, “[...] empregando ‘normas jurídicas em sentido amplo’ para aludir aos conteúdos significativos das frases do direito posto, vale dizer, aos enunciados prescritivos, não enquanto manifestações empíricas do ordenamento, mas como significações que seriam construídas pelo intérprete. Ao mesmo tempo, a composição articulada dessas significações, de tal sorte que produza mensagens com sentido deontico-jurídico completo, receberia o nome de ‘normas jurídicas em sentido estrito’”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 5 ed. São Paulo: Noeses. 2013.. p. 128.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25 ed. São Paulo: Saraiva. 2013. p. 36.

³ CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito: O Construtivismo Lógico-Semântico*. 4 ed. rev.ampl. São Paulo, Noeses. 2014. p. 287.

⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito*, op. cit., p. 287.

Paulo de Barros Carvalho⁵ designa esse esquema como “o mínimo indispensável para se transmitir uma comunicação de *dever-ser*”, isto é, o mínimo que a mensagem deôntica deve apresentar para que a comunicação jurídica possa ser entendida. Baseado nesse entendimento o doutrinador alude a uma “homogeneidade sintática das regras do direito”, em que tal fórmula lógica ($H \Rightarrow C$) se apresenta invariavelmente a todas as normas, sendo variável apenas os conteúdos que as integram a cada proposição.

É necessário esclarecer ainda que somente poderemos falar em norma jurídica (sentido estrito) completa quando a tomarmos em sua forma dúplice, que se compõe em (i) norma primária e (ii) norma secundária. Em relação a dúplice face da norma jurídica Lourival Vilanova leciona:

Seguimos a teoria da estrutura dual da norma jurídica: consta de duas partes, que se denominam norma primária e norma secundária. Naquela, estatuem-se as relações deônticas direito/deveres, como consequência da verificação dos pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fáticas ou situações já juridicamente qualificadas; nestas, preceituam-se as consequências sancionadoras, no pressuposto do não-cumprimento do estatuído na norma determinante da conduta juridicamente devida⁶.

A estrutura dúplice da norma é assim formada pela norma primária, que prescreve uma conduta/dever diante da ocorrência de um fato, e ainda, a norma secundária, que prevê caso ocorra o descumprimento do mandamento contido na norma primária, a possibilidade da aplicação do poder coercitivo do Estado.

Sob a perspectiva aludida até aqui, quando falamos em norma jurídica completa, estaremos nos referindo àquela estrutura lógica hipotética-condicional composta em norma primária (prescreve o dever decorrente de uma relação jurídica) e a norma secundária (que prescreve a possibilidade de aplicação da coercibilidade).

Feita uma breve apreciação da estrutura da norma jurídica em sentido estrito, voltamos à classificação destas em relação a sua abstração ou concretude e a generalidade e individualidade.

Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho⁷, quando observamos a norma jurídica pela forma que se dispõe o fato descrito no seu antecedente podemos classificá-la como (a) abstrata: quando fizer uma previsão de um evento de possível ocorrência futura, isto

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método, op. cit., p. 129.

⁶ VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 105.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método, op. cit., p. 139/141.

é, uma previsão abstrata; ou (b) concreta: que contém a descrição de um evento passado, devidamente individualizado no tempo e no espaço. Quando nos voltamos ao conseqüente da norma, analisamos os sujeitos da relação, podendo ser classificada como (a) gerais: que se direcionam a uma indeterminável quantidade de sujeitos, ou (b) individual: quando os sujeitos da relação estiverem devidamente individualizados.

As classificações aqui arguidas acabam por se ligarem de diferentes formas, acarretando o surgimento de uma variedade de tipos de normas. Contudo, diante do objetivo do presente trabalho, nos deteremos à análise das normas jurídicas gerais e abstratas e das individuais e concretas.

Assim, temos que as normas gerais e abstratas se caracterizam pela descrição em sua hipótese de um evento futuro, marcado pela abstração e, no conseqüente trará a exposição de uma conduta marcada em termos gerais, destinada a um conjunto indeterminado de sujeitos (Ex: Hipótese - aquele de for proprietário de veículo automotor; conseqüente - deverá recolher aos cofres públicos certa quantia de dinheiro).

Já as normas individuais e concretas, descrevem no seu antecedente um fato já concretizado, ou seja, um devidamente individualizado no tempo e no espaço, devendo guardas consonância com a hipótese descrita da norma geral e abstrata. E no seu conseqüente estabelece a relação jurídica, apresentando sujeitos individualizados e bem como o objeto da obrigação (Ex. antecedente- Ronaldo proprietário de determinado veículo automotor, conseqüente: deve recolher aos cofres públicos a quantia de R\$ 500,00). Conforme aduz Aurora Tomazini de Carvalho⁸, as normas individuais e concretas apresentam uma relação de subordinação com as gerais e abstratas na realidade, sendo que estas se apresentam como a fundamentação daquelas.

1.2 A regra-matriz de incidência tributária

As normas jurídicas, conforme estudado até o momento, se apresentam como juízos estruturados na fórmula hipotética-condicional. Tal fórmula se apresentará sempre de forma constante, isto é, uma homogeneidade sintática das normas jurídicas (sentido estrito), sendo variáveis apenas os componentes semânticos.

⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de, op. cit., p. 364.

Analisando as normas jurídicas de incidência, o doutrinador Paulo de Barros de Carvalho⁹, observou que alguns aspectos identificativos nos componentes da hipótese e do consequente, se repetiam invariavelmente em todas as regras. E neste sentido, construiu um esquema padrão, uma regra-matriz com critérios lógico-formais mínimos necessários para a construção de qualquer norma jurídica.

Comentando tal esquema Aurora Tomazini de Carvalho¹⁰, aduz que através da abstração lógica dos componentes da estrutura da norma, temos que a hipótese normativa descreve um fato, identificado no tempo e no espaço e, assim para a possível identificação deve apresentar: (i) a ação nuclear do fato; (ii) o local e (iii) o tempo em que ocorre. Da mesma forma o consequente normativo, que prevê relação jurídica, sendo necessário para a identificação, (i) o sujeito ativo e o sujeito passivo e, (ii) o objeto da relação.

Assim, quando falamos em regra-matriz de incidência, estamos nos referindo a um esquema lógico padrão para a construção da norma de incidência, que exhibe conteúdos significativos mínimos. Sendo na hipótese normativa: i) o critério material, ii) o critério espacial e o iii) o critério temporal; e, no consequente normativo: iv) o critério pessoal e o v) o critério prestacional.

As normas do direito tributário também se submetem ao esquema padrão, contudo, em relação ao conteúdo do consequente, observamos os identificáveis: (i) critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e o (ii) critério quantitativo, que divide em (a) base de cálculo e a (b) a alíquota, tendo em vista que a obrigação instituída pela norma tributária é a de “dar dinheiro”. Temos que ter em mente ainda, que podem ser elencados outros critérios, contudo, são esses que permitem o mínimo necessário para a compreensão da mensagem.

Ressalta-se a fim do desenvolvimento do trabalho, a ambiguidade da expressão regra matriz, conforme aduz Aurora Tomazini de Carvalho¹¹, que pode assumir duas acepções distintas: (i) estrutura lógica; e (ii) norma jurídica em sentido estrito:

A regra matriz, considerada como estrutura lógica, é desprovida do conteúdo jurídico, trata-se de um esquema sintático que auxilia o intérprete no arranjo de suas significações, na construção da norma jurídica. A regra-matriz, enquanto norma jurídica aparece quando todos os campos sintáticos desta estrutura forem semanticamente completados¹².

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método, op. cit., p. 147/148.

¹⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de, op. cit., p. 378/379.

¹¹ Ibidem, p. 384/385.

¹² CARVALHO, Aurora Tomazini, op. cit., p. 384/385.

Desta forma, quando o interprete preenche os critérios da estrutura lógica com significados extraídos dos textos do direito positivo, podemos falar na norma/regra-matriz de incidência tributária ou a norma jurídica tributária em sentido estrito, que institui tal tributo.

A fim de elucidar a questão, tomemos com exemplo à regra matriz de incidência do imposto predial e territorial urbano (IPTU). O interprete, ao analisar os enunciados prescritivos do tributo, acaba por elencar as proposições no esquema-padrão lógico, sendo: antecedente - (i) critério material: ser proprietário de uma imóvel urbano, (ii) critério espacial: no perímetro da zona urbana, (iii) no primeiro dia do ano, e no conseqüente - (iv) critério pessoal: sujeito ativo: Fazenda Municipal e sujeito passivo: o proprietário do imóvel, (v) critério quantitativo: base de cálculo: valor venal do imóvel e, alíquota: 1%.

Diante do exemplo, observamos que o preenchimento do esquema lógico proporciona um maior detalhamento do evento ensejador da juridicização e também do reconhecimento dos sujeitos do conseqüente. Contudo, trata-se de uma norma jurídica geral e abstrata e, diante da abstração que lhe é inerente não atinge as relações sociais diretamente, ensejando a produção de uma norma individual e concreta para a produção de efeitos, conforme veremos a seguir.

1.3 Fato jurídico tributário

Como visto anteriormente, as regras-matrizes de incidência, como normas jurídicas gerais e abstratas que são, apresentam conceitos conotativos e assim como alude Paulo de Barros de Carvalho¹³ “necessitam dos enunciados denotativos das normas individuais para atingirem a concretude da experiência social”. No mesmo sentido alude Eurico Marcos Diniz de Santi:

As normas individuais e concretas servem justamente para cristalizar esses vínculos, imprimindo maior eficácia social às normas gerais e abstratas. O eixo de positivação do direito visa reduzir a conotação e precisar a denotação dos preceitos jurídicos, passando do fato típico para o acontecimento concreto, da pessoa geral, qualificada com um atributo (ser comerciante, ser pessoa jurídica, ser proprietário) para pessoa individual, pontualmente identificada¹⁴.

Assim, segundo Paulo de Barros Carvalho¹⁵ “não há como transitar livremente entre o mundo do *dever-ser* e do *ser*”, diante da abstração que são inerentes as normas de

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, op. cit., p. 344.

¹⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 42.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, op. cit., p 352.

incidência para que estas alcancem as relações intersubjetivas, é necessária a edição de norma individual e concreta, preenchendo os elementos com conceitos denotativos e assim promovendo a individualização dos comandos prescritivos.

Este processo não se dá de forma automática à medida que os eventos vão se realizando no mundo fenomênico. Conforme ressalta Aurora Tomazini de Carvalho¹⁶, baseada nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, o direito positivo se apresenta como um sistema sintaticamente fechado constituído pela linguagem prescritiva e, dessa forma, somente reconhece como integrante de sua realidade os elementos que se submetem ao seu código. Assim, não basta o mero acontecimento do evento para que a norma produza automaticamente os seus efeitos jurídicos, é necessário o seu relato em linguagem competente, sendo que só assim, configura-se como uma realidade aquele sistema.

A vista disso é necessária a diferenciação quanto evento e fato jurídico. Quando nos referimos a evento estamos nos referindo ao acontecimento no mundo fenomênico, isto é, no momento em que ocorreu fatidicamente, não disposto em qualquer tipo de linguagem. Já o fato jurídico caracteriza-se com a descrição do evento (passado) em linguagem competente do direito, posto no antecedente da norma individual e concreta. Somente com a construção do fato jurídico, ou seja, com o reconhecimento pelo direito do evento ocorrido, é que se pode falar em efeitos jurídicos.

Tendo em vista a necessidade da descrição em linguagem, devemos reconhecer a posição angular no homem no processo de incidência, uma vez que não se trata de um procedimento automático ao mero acontecimento fatídico, as normas devem ser incididas. Dessa conclusão, adotamos o entendimento de que a incidência normativa somente ocorre com a aplicação da norma, ou ainda, conforme assevera Marina Vieira de Figueiredo¹⁷, “incidência e aplicação acabam se confundindo, pois, [...] para incidir a norma tem que ser aplicada”.

No mesmo sentido afirma Tácio Lacerda Gama¹⁸, tendo em vista que a incidência da norma se dá pela realização duas operações lógicas: a subsunção e a imputação, como vemos no trecho abaixo:

¹⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de, op. cit., p. 435.

¹⁷ FIGUEIREDO, Marina Vieira de. Lançamento tributário: Revisão e seus efeitos. São Paulo: Noeses, 2014. p. 47.

¹⁸ GAMA, Tácio Lacerda. Obrigação e crédito tributário: anotações à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho. Revista tributária e de finanças públicas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Ano 11, n.50, Maio./Jun. 2003. P. 98/113. p. 103/104

Para que aconteça a incidência da norma, é necessário a realização simultânea de duas operações lógicas: a subsunção e a imputação. Na primeira, observa-se a pertinência do fato à norma de superior hierarquia; na segunda, prescreve-se o efeito que será, necessariamente, uma relação jurídica. Diante desta acepção técnica se “incidência tributária”, é imperioso e incorreto distinguir aplicação e incidência, pois: I. não há operações lógicas fora da linguagem; II. A linguagem não atua *per se*, requer sujeitos emissores e receptores que a produzem; III. o direito, em semelhança a todos os demais objetos culturais, existe pelo homem e para o homem, e só atua regulando os comportamentos sociais por meio de sua participação¹⁹.

Temos, portanto, que cabe ao homem diante da ocorrência do evento tributário promover subsunção à norma de incidência, editando assim a norma individual e concreta. Com edição desta, podemos falar em implicação (consequência lógica) da relação jurídica prevista no consequente da norma. É necessário ressaltar que não é qualquer pessoa que pode realizar o processo de positivação das normas, somente aquelas que estiverem devidamente autorizadas pela legislação.

Conclui-se que, sem a descrição do evento em linguagem competente reconhecida pelo direito não há como falar em relação jurídica.

Voltando ao ramo do direito tributário, conforme aduz Eurico Marcos Diniz de Santi²⁰ somente com o ato de aplicação do direito, podemos falar no nascimento da obrigação tributária e do crédito. No mesmo sentido, a autora Renata Elaine Silva²¹ leciona que a “obrigação tributária e o seu correspondente crédito apenas nascerão após a formalização da linguagem adequada realizada pela autoridade administrativa ou pelo particular por meio de procedimento idôneo e enunciado em lei”.

Desta forma, não há o que mencionar relação jurídica tributária (ou mesmo crédito tributário) antes do fato jurídico tributário, ou seja, da expedição da norma individual e concreta, pelo procedimento e indivíduos determinado/autorizado pelo direito que, conforme veremos a seguir, pode ser a autoridade administrativa (lançamento) ou pelo contribuinte.

1.40 “lançamento por homologação”

O artigo 142 do Código Tributário Nacional²² (CTN) prevê a figura do lançamento tributário:

¹⁹ GAMA, Tácio Lacerda. Obrigação e crédito tributário: anotações à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho, op. cit., p. 103/104.

²⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário, op. cit., p. 45.

²¹ SILVA, Renata Elaine. Constituição Definitiva do Crédito Tributário. Disponível em <<http://www.ibet.com.br/download/Renata%20Elaine%20Silva.pdf>> p. 2

²² Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966.

Artigo 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Do dispositivo, compreendemos que o lançamento é o procedimento de aplicação do direito, ou seja, perfaz o reconhecimento do evento tributário e a sua descrição em linguagem competente, implicando a consequência lógica do estabelecimento da relação jurídica (o crédito). Assim temos que se trata de um veículo introdutor de norma individual e concreta no sistema do direito.

O legislador deixou explícito que o lançamento “Compete privativamente à autoridade administrativa”, sendo ainda de observância obrigatória pelo agente fiscal sob pena de responsabilidade funcional.

Ocorre que mais adiante no mesmo diploma legal, o legislador pátrio estabeleceu no seu artigo 150 o “lançamento por homologação”:

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

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

[...]

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

Neste artigo o legislador estabeleceu que quando devidamente determinado por lei, caberá ao contribuinte o dever de antecipar o pagamento do tributo a qualquer atuação da Administração Pública. Na realidade deve-se ter em mente que, o que artigo traz não é o simples recolhimento do tributo, mas sim o dever do sujeito passivo em promover a declaração da ocorrência do fato gerador (evento), a identificação dos sujeitos e, mensuração do valor a ser recolhido – pois sem o quais não há como proceder ao mandamento legislativo – sem qualquer interferência do Fisco.

Conforme afirma Fabiana Del Padre Tomé da análise do artigo percebe-se que “é

o contribuinte quem, cumprindo deveres instrumentais, constitui o crédito tributário”²³. Temos assim que a legislação tributária também outorgou ao sujeito passivo a competência para introduzir normas individuais e concretas no sistema. Contudo, a autora ressalta que mesmo que exista uma similaridade jurídica entre o ato praticado pela administração e o ato praticado pelo particular – a edição de norma individual e concreta - a este “não se enquadra na definição do conceito de lançamento tributário por falta-lhe, na composição, a participação de agente público competente”²⁴.

No mesmo sentido Paulo de Barros Carvalho²⁵ leciona que tanto o artigo 142 e 150 do Código Tributário Nacional preveem formas de introdução de normas individuais e concretas no sistema do direito positivo. No entanto, devem ser compreendidos como atos diversos, tendo em vista que estabelecem “sujeitos diferentes, debaixo de normas competenciais também distintas, e, desse modo, sotopondo-se a regimes jurídicos que não são exatamente os mesmos”²⁶.

Assim, o entendimento neste trabalho é a de que o Código Tributário Nacional atribuiu competência para a introdução de normas jurídicas individuais e concretas no sistema do direito positivo a (i) autoridade administrativa, tratando-se do lançamento de ofício (artigo 149) e de declaração (artigo 147 - apesar das declarações prestadas pelo contribuinte a constituição do crédito é feito pelo Fisco); e (ii) ao contribuinte, segundo o “lançamento por homologação” estampado no artigo 150, sendo este objeto da análise deste trabalho.

Ocorre que o §1º do artigo mencionado acima estabelece que “o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento”. Desta forma, percebe-se que o legislador ao disciplinar a extinção do crédito tributário no “lançamento por homologação”, não atribuiu ao simples pagamento (conforme previsto no artigo 156²⁷, I do CTN), mas uma condição resolutória – a homologação.

Deve-se destacar que esta homologação em nenhum momento deve assumir a

²³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Restituição do indébito tributário nos tributos sujeitos ao “lançamento por homologação” e o artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005. Decadência e prescrição em direito tributário. 2 ed.ampl. Aurora Tomazini de Carvalho, coordenadora; Daniela de Andrade Braghetta ... [et al]- São Paulo: MP Editora, 2010. P 283-299. p. 295.

²⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Restituição do indébito tributário nos tributos sujeitos ao “lançamento por homologação” e o artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005, op. cit., p. 294.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, op. cit., p. 355.

²⁶ Idem.

²⁷ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento [...].

forma de um lançamento. Segundo o doutrinador Paulo de Barros Carvalho²⁸ é um ato administrativo que tem natureza fiscalizatória, destinada ao exame da atividade exercida pelo sujeito passivo, ou seja, a edição da norma individual e concreta. Neste sentido, Eurico Marcos Diniz de Santi aduz:

Não há de se falar de homologação do pagamento, pois, basta estar o crédito regularmente declarado para que se dê a homologação. O que a autoridade administrativa homologa é o ‘crédito instrumental formalizado’: homologa a ‘relação jurídica intranormativa’, produto do cumprimento dos deveres instrumentais que disciplinam o modo de produção dessa norma individual e concreta celebrada pelo particular²⁹.

Temos, portanto, que a atividade homologatória da autoridade administrativa tem natureza fiscalizatória de todo o procedimento empreendido pelo particular e não somente do pagamento.

Conforme determinado § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos, se não estabelecido outro em lei, a partir do fato gerador para fiscalizar as atividades exercidas pelo sujeito passivo na constituição do crédito tributário. Concordando com a norma individual e concreta editada e do respectivo recolhimento do tributo (quando houver), cabe à autoridade administrativa expedir o ato expresso de concordância - homologação.

Caso a autoridade administrativa não concorde, valer-se-á do lançamento tributário de ofício de caráter subsidiário, conforme estabelecido no artigo 149³⁰, V, do Código Tributário Nacional. Este deve ser realizado dentro do prazo de cinco anos a contar do fato gerador. Transcorrido o lapso temporal estampado no dispositivo legal, sem que a Fisco tenha se manifestado, o legislador estabeleceu a figura da homologação tácita, considerando homologado o “lançamento” e definitivamente extinto o crédito.

Ocorre que não há ato administrativo na inércia, assim não há como existir uma homologação tácita. O que ocorre na realidade é a decadência do direito do Fisco lançar (caráter subsidiário) em relação a eventual omissão ou imprecisão cometida pelo contribuinte, tema que será analisado mais profundamente nos próximos capítulos.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, op. cit., p. 405.

²⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. Lançamento tributário. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p 156.

³⁰ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos [...]V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte.

CAPÍTULO 2 - A DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA

2.1 A distinção entre decadência e prescrição tributária

Não há como imaginar a salvaguarda da segurança jurídica em um mundo que as relações jurídicas se perpetuem infinitamente sem uma solução. A incerteza e a imprevisibilidade diante da permanência das controversas jurídicas ao longo do tempo acabariam por atingir o próprio objetivo fim do direito positivo, a regulação da convivência social.

É diante desta problemática que se desenvolve a decadência e a prescrição, atuando, conforme aduz Eurico Marcos Diniz de Santi, como “mecanismos de estabilização do direito positivo, promovendo a absorção das incertezas promovidas pelo decurso do tempo”³¹. No mesmo sentido Paulo de Barros Carvalho leciona que:

[...] sempre que o fluxo do tempo ameaçar, de algum jeito, a obtenção daquele almejado equilíbrio, que se reflete no princípio da firmeza ou da certeza jurídica; prevê o sistema a ocorrência de fatos extintivos, que têm a virtude de definir drasticamente, a situação pendente, determinando direitos e deveres subjetivos correlatos³².

Segundo o autor a decadência e a prescrição se apresentam como criações do direito positivo, com o escopo de lidar com a ação do tempo nas relações jurídicas, garantindo a previsibilidade e, por fim, a própria segurança jurídica do sistema. A autora Elaine Renata Silva discorrendo sobre o assunto aduz que “o legislador é o deus do tempo que, em nome de um sistema seguro, põe fim ao tempo do direito impedindo a perpetuação das relações jurídicas”³³.

Neste sentido, temos que a decadência e prescrição operam a extinção de direitos, em decorrência da inércia de seu titular em um lapso de tempo devidamente previsto na legislação. Destaca-se que é indispensável para a sua caracterização a coexistência de ambos: o decurso do tempo e a inércia de quem deveria/poderia exercer o direito.

Os vocábulos, decadência e prescrição, na realidade carregam acepções ambíguas dentro do sistema do direito podendo, conforme ressalta a autora Aurora Tomazini de

³¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário, op. cit., p. 31.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método, op. cit., p. 567.

³³ SILVA, Renata Elaine. Decadência e Prescrição no Direito Tributário: fim do tempo do direito. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/35790/decadencia-e-prescricao-no-direito-tributario-fim-do-tempo-do-direito>. Acessado: 03 de Mar de 2016.

Carvalho³⁴, ser tomadas como: i) normas jurídicas (gerais e abstratas e quando aplicadas individuais e concretas); ii) fatos jurídicos, ou seja, a decorrência do transcurso do prazo estabelecido em lei (evento) e o seu relato em linguagem competente – fato decadencial ou fato prescricional; e, ainda iii) efeito jurídico atribuído, isto é, a perda do direito.

Assim, temos a decadência e a prescrição como normas jurídicas (gerais e abstratas), que igualmente a todas as outras normas apresentam estrutura hipotética-condicional: hipótese de incidência - a inércia do titular do direito em um prazo estabelecido em lei e, no consequente - a perda do direito. Uma vez ocorrido o evento decadencial/prescricional (decorso do tempo limite para prática do ato), somente com a conversão em linguagem reconhecida pelo direito (fato jurídico decadencial ou prescricional) é que podemos falar em efeitos extintivos de direito. Portanto, somente com a aplicação pela autoridade competente é que podemos falar em decadência e prescrição.

Comentando sobre as normas da decadência e da prescrição, Eurico Marcos Diniz de Santi aduz que ambas “operam sobre as fontes de produção de normas individuais e concretas, interrompendo o processo de positivação”³⁵. Segundo o autor, tais normas mutilam o processo de positivação das normas de incidência, fulminando o nascimento de relações jurídicas previstas no consequente, contudo, destinam-se a momentos diferentes da casualidade jurídica.

O autor Cássio Vieira Pereira dos Santos³⁶ leciona que enquanto a norma decadencial traz em sua hipótese de incidência um prazo limite para o exercício do direito previsto na norma primária; a norma prescricional apresenta um lapso de tempo de para a consecução do direito previsto na norma secundária.

No desenvolvimento do capítulo 1 deste trabalho, ao estudarmos as normas jurídicas em sentido, aduzimos que somente a teremos em sua completude quando observada a forma dúplice: norma primária e norma secundária. A norma primária estabelece uma conduta/dever diante da ocorrência de um fato descrito na proposição antecedente. Já a norma secundária, estabelece que caso ocorra o descumprimento do mandamento contido na norma

³⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Regras para fixação do critério temporal das normas de decadência e prescrição no direito tributário. Decadência e prescrição em direito tributário. 2 ed. ampl. Aurora Tomazini de Carvalho, coordenadora; Daniela de Andrade Braghetta ... [et al]- São Paulo: MP Editora, 2010. P 41-54. p. 43.

³⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de, Decadência e Prescrição no Direito Tributário, op. cit., p. 102.

³⁶ SANTOS, Cássio Vieira Pereira dos. Natureza das normas de decadência e prescrição tributárias. Decadência e prescrição em direito tributário. 2 ed. ampl. Aurora Tomazini de Carvalho, coordenadora; Daniela de Andrade Braghetta ... [et al]- São Paulo: MP Editora, 2010. P 27-39. p. 33-34.

primária o sujeito de direito possa recorrer aos poder coercitivo do Estado, para assegurar o seu adimplemento. Assim, enquanto a norma decadencial tem como objeto o prazo para a constituição do direito, a norma prescricional volta-se ao prazo para que o sujeito de direito recorra ao Judiciário para garantir a consecução de seu direito.

Baseado neste entendimento e já voltado especificamente ao ramo do Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi³⁷ leciona que a decadência tributária é a norma que implica a extinção do direito de constituir o crédito tributário ou o débito do fisco (normas primárias). Já a norma da prescrição tributária implica a extinção do direito de recorrer ao poder judicial para receber o crédito tributário ou o débito do fisco (norma secundária), diante da inércia no prazo estabelecido legalmente. A partir dessas premissas e da observação do Código Tributário Nacional, o autor identificou normas decadenciais e prescricionais tributárias tanto dos direitos do Fisco quanto dos contribuintes (sujeitos da relação jurídica tributária), que podem ser assim distribuídas³⁸:

- (i) Decadência do direito do Fisco para efetuar o lançamento tributário, e dessa forma constituir o crédito tributário, estabelecido no artigo 150, §4º e no artigo 173 do CTN.
- (ii) Decadência do direito do contribuinte para de demandar administrativamente o débito do Fisco (nos casos de valores pagos a maior ou de forma incorreta), que tem fundamentação nos artigos 165 a 168 do Código Tributário Nacional.
- (iii) A prescrição do direito do Fisco, que consiste na perda do direito de ação de execução fiscal do crédito já constituído, conforme artigo 174 do CTN.
- (iv) A prescrição do direito do contribuinte, que encontra respaldo nos artigo 168 e 169 do da Lei 5.172/66.

Cada uma dessas normas apresentam características próprias, como o prazo, a fixação de termos iniciais e a previsão de fatos que suspendem ou interrompem a contagem. Todas essas peculiaridades estão devidamente prevista na Lei 5.172/66.

Ressalta-se nesse momento, a fim do desenvolvimento do trabalho, que apesar de os fenômenos da decadência e prescrição tributárias deverem guardar consonância com os institutos do direito privado, não há proibição para o legislador prever características próprias a estas ao ramo do Direito Tributário. Conforme leciona o autor Cassio Vieira Pereira dos Santos³⁹ deve-se guardar uma interpretação convergente aos conceitos provenientes de uma teoria geral do direito, tendo em vista a garantia do equilíbrio do sistema. Contudo, não há uma obrigação em copiar de forma integral todos os conceitos e efeitos, ou mesmo uma

³⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário, op. cit. p. 72/73.

³⁸ idem.

³⁹ SANTOS, Cássio Vieira Pereira dos. Natureza das normas de decadência e prescrição tributária, op. cit., p 38.

proibição de estabelecer algumas peculiaridades próprias a cada ramo do direito.

É necessário destacar ainda que, conforme o artigo 146, inciso III, *alínea* b, da Constituição Federal de 1988⁴⁰, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência e prescrição tributária. Tal previsão busca uma unicidade do sistema, garantindo que não existam discrepâncias em relação a prazos, termos iniciais e demais características primordiais a identificação da ocorrência e a aplicação dos efeitos, isto é, a perda do direito respectivo.

Tendo em vista que o objetivo do presente trabalho é a análise dos termos iniciais do prazo decadencial do Fisco em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, voltaremos o estudo a análise da norma decadencial do Fisco, ou seja, ao prazo limite para a constituição do crédito tributário.

2.2 A Decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário

Conforme referenciado anteriormente, quando falamos em decadência do Fisco estamos nos referindo à extinção da competência da autoridade administrativa efetuar a constituição do crédito tributário.

Segundo Paulo de Barros Carvalho⁴¹ o efeito extintivo da decadência “é o do desaparecimento do direito da Fazenda, consistente em exercer a sua competência administrativa para constituir o crédito tributário”. Conforme o autor, o fato decadencial fulmina a possibilidade da construção da norma individual e concreta, sem a qual não se pode falar em obrigação tributária (e por consequente do crédito tributário).

No mesmo sentido, Aurora Tomazini de Carvalho⁴² aduz a que as “normas de decadência do direito do Fisco determinam a não competência do agente fiscal para constituir o crédito tributário”.

A norma decadencial atua, portanto, como causa proibitiva a competência da autoridade administrativa de proceder ao ato do lançamento. Uma vez ocorrido o fato decadencial (inércia e decurso do prazo estabelecido em lei – descritos em linguagem competente), fica o Fisco impedido de realizar a constituição do crédito tributário.

⁴⁰ Art. 146. Cabe à lei complementar:[...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...]b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método, op. cit., p. 569.

⁴² CARVALHO, Aurora Tomazini de. Regras para fixação do critério temporal das normas de decadência e prescrição no direito tributário, op. cit., p. 45.

Nesse momento, é necessária uma ressalva quanto à previsão do artigo 156, V do Código Tributário Nacional: “extinguem o crédito tributário: [...]V - a prescrição e a decadência”. Conforme este artigo, a decadência extingue o crédito tributário. Apesar da literalidade do dispositivo mostrar-se preliminarmente em descompasso com o aludido com o artigo 173 do CTN, temo na realidade duas situações distintas.

A previsão do artigo 156 destina-se àquelas hipóteses em que já tenha ocorrido o lançamento tributário (constituição do crédito tributário), contudo, este foi produzido de forma intempestiva. Neste sentido Eurico Marco Diniz de Santi leciona:

Assim, a hipótese da regra da decadência do direito de crédito do Fisco pressupõe crédito anterior, posto que só é possível extinguir crédito que haja sido constituído, conforme se aduz do art. 156, V, do CTN. Esse crédito é sujeito a extinção, pois foi constituído pelo particular ou pelo fisco extemporaneamente, ou seja, o lançamento ou o ato de formalização do particular que o constituiu foi realizado após o decurso do prazo decadencial [...]43.

No mesmo sentido o doutrinador Paulo de Barros Carvalho⁴⁴ aduz que a decadência será “extintiva do vínculo apenas nas circunstâncias em que tiver sido alegada pelo interessado e reconhecida pelo órgão credenciado pelo sistema, depois de ter nascido a obrigação tributária”.

Dessa forma, temos que o Código Tributário Nacional associou ao vocábulo decadência dois efeitos distintos, que não podem ser confundidos. O primeiro, previsto no inciso V do artigo 156 do referido Código, estabelece a extinção do crédito tributário. E o segundo o efeito da proibição da constituição do crédito tributário, conforme estudaremos a seguir.

O Código Tributário Nacional disciplinou no seu artigo 173 a figura da decadência:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.
Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O dispositivo legislativo define prazo limite de 5 (cinco) anos para a Fazenda Pública realizar a constituição do crédito tributário, nos casos de tributos sujeitos ao

⁴³ SANTI. Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no Direito Tributário, op. cit., p.124.

⁴⁴ CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, op. cit., p. 430.

lançamento (ofício e de declaração). Estabelece ainda no artigo, três hipóteses de termo inicial distintas:

- (i) Primeiro dia do exercício subsequente àquele que a autoridade administrativa competente poderia ter efetuado o lançamento (inciso I).
- (ii) A data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (inciso II).
- (iii) A data da notificação do sujeito passivo, para prestar informações à autoridade administrativa como medida preparatória ao lançamento (parágrafo único).

Temos assim que no inciso I do referido artigo o legislador afastou do cômputo do prazo decadencial o ano em que o ato administrativo poderia ter sido efetuado. Luciano Amaro⁴⁵ aduz que “qualquer lançamento realizável dentro de certo exercício (e que não seja efetivamente implementado nesse exercício) poderá ser efetuado em cinco anos após o exercício em que se iniciou a possibilidade jurídica de realiza-lo”. Assim, por exemplo, um tributo que poderia ser lançado pelo Fisco no ano de 2010, tem como marco inicial o 1º dia do exercício financeiro seguinte, isto é, 1º de janeiro de 2011.

Já no inciso II do artigo 173, estabelece como *dies a quo* do prazo decadencial a data da decisão administrativa irreformável ou da sentença judicial com transito em julgado, que reconheceu erro formal em lançamento feito anteriormente. O doutrinador Paulo de Barros Carvalho⁴⁶ aduz que tal hipótese estabelece uma causa de interrupção do prazo decadencial, fundamentando que se trata de uma previsão própria do Direito Tributário, não entrando em conflito com Teoria Geral do Direito, conforme já arguido anteriormente.

Eurico Marcos de Santi⁴⁷ aduz pela adoção do termo reinício, uma vez que a previsão normativa em questão “não interrompe prazo de outra regra nem tem seu prazo interrompido; ela simplesmente incide quando realizado o evento decadencial previsto em sua hipótese (decorrer cinco anos do fato da anulação do lançamento anterior por vício formal)”⁴⁸.

No mesmo sentido, o autor Frattari⁴⁹ leciona que “se o lançamento foi efetivado, não há de se falar em decadência, que originalmente terá sido regida por outra hipótese de previsão do prazo decadencial”. Para o autor, uma vez ocorra à decisão de anulação do lançamento por vício de forma, se instalará nova hipótese prevista no artigo 173, inciso II, do CTN, isto é, um prazo decadencial específico.

⁴⁵ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 432.

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, op. cit., p 433.

⁴⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário, op. cit., p. 126.

⁴⁸ Idem.

⁴⁹ FRATTARI, Rafael. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010. p. 178.

Sem dúvidas trata-se de um grande benefício à autoridade administrativa, uma vez que gozará de novo prazo para efetuar o lançamento decorrente de um erro próprio. Contudo, conforme ressalta Rafael Frattari⁵⁰, “o privilégio existe em relação ao tempo dilargado para que se pratique novo lançamento, mas não pode ser usado para que se revolvam os fatos havidos ou mesmo o valor exigido no lançamento anterior, declarado nulo”.

No presente trabalho, temos que a previsão do inciso II não traz uma hipótese de interrupção, uma vez que esta não está em curso, diante da realização do lançamento tributário. Trata-se, portanto, de um prazo autônomo, que tem como *dies a quo* a data da decisão que reconheceu o vício formal do lançamento (já realizado).

No parágrafo único do artigo 173 do Código Tributário Nacional encontramos outra previsão de hipótese de termo inicial, a data da notificação do sujeito passivo para prestar informações à autoridade administrativa como medida preparatória ao lançamento. Trata-se na realidade, de uma “antecipação” do início do limite quinquenal para o Fisco.

Importante destacar conforme leciona Luciano Amaro, que a regra do parágrafo único “só opera para antecipar o início do prazo decadencial, não para interrompê-lo, caso ele já tenha tido início de acordo com o item I do caput do dispositivo”⁵¹. Assim, temos que esta regra somente se opera antes de ter se iniciado o prazo decadencial.

O artigo 173 do CTN, dessa forma, trouxe a previsão do prazo de 5 (cinco) anos para a Autoridade Administrativa competente constitua o crédito tributário, estabelecendo três marcos iniciais: (i) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (ii) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal e, (iii) da data notificação do sujeito passivo, como medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ocorre que o Código Tributário Nacional previu em seu artigo 150, §4º uma regra especial aos tributos sujeitos ao “lançamento por homologação”:

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

⁵⁰ FRATTARI, Rafael. Decadência e Prescrição no Direito Tributário, op. cit., p. 180.

⁵¹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, op. cit., p 434.

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

Conforme visto no Capítulo 1, no chamado “lançamento por homologação” o legislador atribui ao contribuinte o dever de antecipar o pagamento do tributo a qualquer ato da Administração Pública. Logo é atribuído ao particular o dever da constituição da norma individual e concreta, através das guias e formas de declarações previstas na legislação, devendo ao fim proceder ao pagamento do tributo devido aos cofres públicos (quando existir).

Nesta hipótese, somente cabe ao Fisco uma atuação posterior, de cunho fiscalizatório de toda a atividade exercida, e não apenas do pagamento realizado. Concordando com a norma individual e concreta introduzida pelo contribuinte no sistema, a autoridade pode valer-se da expedição do ato homologatório extinguindo-se o crédito tributário. Caso não concorde, entendendo que houve erro ou omissão pode valer-se do lançamento de ofício (subsidiário), conforme estabelecido no artigo 149, V do CTN, para completar ou constituir de forma integral os créditos que cabiam inicialmente ao sujeito passivo.

Conforme o parágrafo §4º, o legislador estabeleceu o prazo limite de 5 (cinco) anos para que a autoridade administrativa espeda ato homologatório, contados da ocorrência do fato gerador (evento tributário). Caso não seja expedido o ato homologatório, o legislador tributário construiu a figura da homologação tácita. Tal hipótese prescreve que, decorrido o lapso temporal sem que a autoridade administrativa espeda ato homologatório expresso ou o lançamento subsidiário, ocorre a homologação tácita do “lançamento” (norma individual e concreta construída pelo contribuinte) e a extinção definitiva do crédito tributário.

Contudo, conforme observa Rafael Frattari⁵², ao analisarmos a figura da homologação tácita nos deparamos que está apresenta os mesmos pressupostos e efeito da decadência, isto é, diante omissão da Administração Pública na pratica do ato em um prazo limite estabelecido legalmente, ocorre a perda do direito de lançar. Diante desta realidade, o autor leciona que se os “pressupostos e efeito são equivalentes, há de se considerar a homologação tácita como fórmula preclusiva, capaz de levar à ocorrência do fato

⁵² FRATTARI, Rafael. Decadência e Prescrição no Direito Tributário, op. cit., p. 155.

decadencial”⁵³.

O autor Eurico Marcos Diniz de Santi⁵⁴ também tece críticas a esta figura jurídica, aduzindo que não é possível à constituição um ato administrativo homologatório do crédito pela inércia da Administração Pública. Para o autor o que ocorre na realidade é a caracterização de um fato decadencial e, portanto, é “decadência do direito da administração efetuar de ofício este ‘lançamento’ (art. 150, § 4º) que outorga definitividade ao crédito tributário instrumental”⁵⁵. Neste interim, é interessante ressaltar os ensinamentos de Luciano Amaro sobre o assunto:

Assim, o prazo, após o qual se considera realizado tacitamente o lançamento por homologação, tem natureza de decadencial, pois ele implica a perda do direito da autoridade administrativa (recusando a homologação) efetuar o lançamento de ofício, o que é passível de decadência, pois é o lançamento de ofício, não o lançamento por homologação⁵⁶.

Portanto, temos que a homologação tácita na realidade trata-se de prazo decadência para a Administração Pública utilizar-se do lançamento de ofício, segundo o artigo 149, V do CTN, para perquirir a constituição de créditos tributários que não foram devidamente apurados pelo contribuinte.

Transcorrido o prazo de cinco anos a contar do fato gerador (evento tributário) sem que a Administração de manifeste a respeito da atividade exercida pelo contribuinte, decaí o direito de a autoridade administrativa de valer-se do lançamento de ofício para a constituição de crédito tributário remanescente. O que pode ser atingido pela decadência aqui prevista, portanto, é o lançamento de ofício (subsidiário) e não o “lançamento” por homologação.

Assim, a regra do artigo 150, §4º do CTN, prevê uma regra especial de decadência, destinada exclusivamente aos tributos que a legislação determine o dever do contribuinte antecipar o pagamento a qualquer ato da Administração Pública – “lançamento por homologação”.

Destaca-se ainda que ao final do §4º o legislador expressamente excepcionou a aplicação da regra ali estabelecida aos casos que a Administração Pública comprovar a

⁵³ FRATTARI, Rafael. Decadência e Prescrição no Direito Tributário, op. cit., p. 155.

⁵⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. Lançamento tributário. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p 159.

⁵⁵ idem.

⁵⁶ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, op. cit., p 433.

ocorrência de dolo, fraude ou simulação na atividade exercida pelo contribuinte. Contudo, não restou estabelecido pelo legislador qual regra e prazo se aplicaria, isto é, formou-se uma lacuna no sistema do direito tributário.

Amaro⁵⁷ ressalta que apesar da inexistência de previsão expressa não há como se admitir a concepção de que a Administração Pública pudesse realizar o lançamento a qualquer tempo, tendo em vista que ocasionaria uma verdadeira afronta ao princípio da segurança jurídica. Assim, necessita-se regressar a sistemática do Código Tributário Nacional buscando outro enunciado prescritivo que estabeleça o prazo de decadência aplicável na situação.

Frente à problemática enfrentada, a doutrina⁵⁸ pátria vem aduzindo a aplicação do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Dessa forma, nos casos em que a Administração Pública comprovar a existência de dolo, fraude ou simulação na atividade exercida pelo contribuinte, o computo do prazo-limite que constitua o crédito tributário tem como marco inicial o primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele que poderia ter realizado o lançamento. Percebe-se que é, portanto, atribuído um prazo maior para que a Fazenda realize a constituição do crédito.

Temos assim, conforme alude Eurico Marcos Diniz de Santi⁵⁹, que quando nos voltamos à decadência do direito do fisco constituir o crédito tributário, não existe apenas uma norma, mas várias normas que são aplicadas observando diversas diretrizes do Código Tributário Nacional. Como por exemplo, a existência ou não de previsão legislativa do dever do contribuinte antecipar o pagamento, e mesmo a existência de dolo, fraude e simulação.

Tendo em vista o objetivo do trabalho, nos deteremos na análise dos termos iniciais do prazo decadencial do direito do fisco nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

⁵⁷ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, op. cit., 436.

⁵⁸ Neste sentido: Paulo de Barros Carvalho. Direito Tributário, Linguagem e Método, op. cit., p. 572. Luciano Amaro. Direito Tributário Brasileiro, op. cit., p. 436. Hugo de Britto Machado. Curso de direito tributário. 35ed. rev.atual.ampl.. São Paulo: Malheiros Editores, 2014 p. 225. ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Manual de direito tributário. 5.ed.rev.atual.. Niterói-RJ: Impetus, 2007. p. 292.

⁵⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário, op. cit., p. 119.

CAPÍTULO 3 - O TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO “LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO”

Conforme visto anteriormente, o §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional que estabelece a decadência dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, recebeu um tratamento complexo pelo legislador, o que possibilita o surgimento de diversas interpretações. Um dos temas que mais causam divergência na doutrina e mesmo na jurisprudência pátria é em relação ao termo inicial do prazo decadencial.

A exata fixação do termo inicial do prazo decadencial, conforme aduz a Aurora Tomazini de Carvalho⁶⁰, imprescindível para determinarmos o *dies ad quem*, garantindo a previsibilidade e certeza das relações e da própria segurança jurídica do sistema tributário.

Diante desta realidade e das premissas arguida ao longo do trabalho, analisaremos o termo inicial do prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Para facilitar o estudo, partiremos de algumas hipóteses que se impõe na realidade do direito tributário: (i) pagamento integral; (ii) inadimplemento parcial ou total, sem dolo, fraude ou simulação; (iii) quando devidamente constatado dolo, fraude ou simulação.

(I) Pagamento integral

Nesta hipótese consideremos que o contribuinte realize a constituição do crédito tributário através das guias e declarações devidamente previstas na legislação – sem dolo, fraude ou simulação - e concretize o pagamento (quando houver) do montante devido aos cofres públicos.

Uma vez o Fisco considere correta a norma expedida pelo particular e o pagamento efetuado, pode emitir o ato homologatório – e conforme previsto no artigo 156, inciso VII, extinguindo o crédito tributário. Conforme aduz Raphael Frattari⁶¹, expedida a homologação expressa “não há o que se cogitar acerca de decadência, pois que a obrigação tem-se cumprida nos moldes em que atestado pela própria Administração Pública”.

⁶⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Regras para fixação do critério temporal das normas de decadência e prescrição no direito tributário, op. cit., p. 45.

⁶¹ FRATTARI, Raphael. Decadência e Prescrição no Direito Tributário, op. cit., p. 149.

Contudo, caso a Administração Pública não efetue o ato homologatório no prazo de 5 (cinco) anos conforme determinado pelo §4º do artigo do 150 do Código Tributário Nacional, ocorre o que o legislador designou de homologação tácita. Segundo visto anteriormente, a homologação tácita nada mais é do que a decadência do direito do fisco promover o lançamento de ofício, diante da omissão ou inexatidão do exercício promovido pelo sujeito passivo.

Dessa maneira, por exemplo, imaginemos que o contribuinte pratica o fato gerador (evento tributário) no mês de 10/2005 (*dies a quo*) e realiza todos os atos que a legislação manda, como o preenchimento de guias, e efetua o pagamento do tributo na data de vencimento. Se não homologado expressamente no prazo de 5 (cinco) anos, na data de 10/2010 (*dies ad quem*) decaí o direito do Fisco em fiscalizar e lançar eventuais diferenças.

(II) Inadimplemento parcial ou total, sem dolo, fraude ou simulação.

Esta hipótese encontra grande divergência de interpretações.

Durante meados da década de noventa, o Superior Tribunal de Justiça ao apreciar questões sobre decadência dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação adotou a tese dos dez anos. Tal tese surgiu pela interpretação integrada entre os artigos 150, §4º e do 173, I, do Código Tributário Nacional, em que somente começaria a correr o prazo decadência para o fisco lançar eventual diferença depois de transcorrido os cinco anos do prazo para a homologação. Neste sentido destaca-se a jurisprudência do órgão:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXECUÇÃO FISCAL. PROSSEGUIMENTO. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. INTERPRETAÇÃO CONJUNTA DOS ARTS. 173, I E 154, § DO CTN. 1. De acordo com o art. 173 do CTN, o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário extingue-se em (5) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Tendo sido, na espécie, o lançamento realizado em 1984, os créditos relativos ao período de 1978 não se encontram abrangidos pela decadência. 2. Embargos de divergência recebidos. Decisão unânime⁶²

⁶² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp 151163 /SP Embargos de Divergência em Recurso Especial 1998/0024943-5. Ministro Demócrito Reinaldo (1095). Primeira seção. Data do Julgamento 25/11/1998, Data da Publicação. DJ 22/02/1999.

A tese claramente proporcionou uma grande dilatação do tempo para o Fisco. O autor Eurico Marcos Diniz de Santi⁶³ aduz que o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça apresenta um vício insanável, uma vez que toma por hipótese um poder já extinto. Segundo o autor tal previsão “deslocou a incidência da regra de decadência da conduta omissiva para o estado jurídico da perda do poder”, isto é, a decadência do artigo 150, §4º, implicaria a decadência do 173, I do CTN.

Após sofrer grandes questionamentos e críticas, o Tribunal superou a tese dos dez anos, contudo aduziu pela aplicação de regras decadenciais distintas em relação à existência de um pagamento parcial ou o do inadimplemento total, que se sustenta até hoje:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. [...]. Havendo pagamento antecipado, o Fisco dispõe do prazo decadencial de cinco anos, a contar do fato gerador, para homologar o que foi pago ou lançar a diferença acaso existente (art. 150, § 4º, do CTN). 2. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, não há o que homologar, nem se pode falar em lançamento por homologação. Surge a figura do lançamento direto substitutivo, previsto no art. 149, V, do CTN, cujo prazo decadencial se rege pela regra geral do art. 173, I, do CTN: cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o pagamento antecipado deveria ter sido realizado. 3. A tese segundo a qual a regra do art. 150, § 4º, do CTN deve ser aplicada cumulativamente com a do art. 173, I, do CTN, resultando em prazo decadencial de dez anos, já não encontra guarida nesta Corte. Precedentes [...]⁶⁴ (grifo nosso).

Parte da doutrina atual também sustenta a aplicação regras decadenciais distintas dependendo da presença ou não de pagamento parcial. Destaca-se as palavras de Luciano Amaro:

a) se, tiver havido antecipação do pagamento (e não constando dolo, fraude ou simulação), o prazo decadencial (dentro do qual cabe ao fisco homologar expressamente, ou se discordar do valor recolhido, lançar de ofício) conta-se da data do fato gerador, [...], nos termos do artigo 150, §4º; b) se não ocorreu o pagamento, não se aplica nem o caput nem os parágrafos do artigo 150, mas sim o artigo 173, I⁶⁵.

Em que pese o entendimento de parte da doutrina e do Superior Tribunal de Justiça, diante as premissas arguidas neste trabalho temos que não podemos falar em homologação do pagamento, pois na realidade este ato destina-se a apuração de toda a atividade exercida pelo contribuinte, isto é, fiscaliza se esta foi praticada observando todas as diretrizes estabelecidas na hipótese de incidência.

⁶³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário, op. cit., p. 135-136.

⁶⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EDcl no REsp: 947988 AL 2007/0101669-1, Relator: Ministro Castro Meira Data de Julgamento: 02/12/2008, T2 – Segunda Turma, Data de Publicação: 19/12/2008.

⁶⁵ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, op. cit., p. 438.

O pagamento do tributo não é condição para a caracterização do lançamento por homologação. Conforme estipulado no artigo 150 do Código Tributário Nacional, a modalidade é a identificada pela expressa previsão legislativa do dever do contribuinte antecipar o pagamento do tributo a qualquer ação da Administração Pública. O doutrinador Paulo de Barros Carvalho também aduz neste sentido:

O lançamento por homologação não tem por pressuposto a realização do pagamento antecipado, mas o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Logo, existindo dispositivo legal que atribua ao contribuinte a função de emitir norma individual e concreta formalizadora do crédito tributário e de efetuar o correspondente recolhimento antes de qualquer iniciativa da Fazenda Pública, está-se diante da figura do tributo sujeito a lançamento por homologação, a ele sendo aplicável o prazo de decadência prescrito no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional⁶⁶.

Dessa forma não existe fundamento para a aplicação de regras decadenciais distintas as situações de inadimplemento total ou parcial. Conforme afirma Frattari⁶⁷ a “norma própria para o lançamento por homologação não exige que tenha havido pagamento para a sua aplicação”. O autor ainda comentando o assunto leciona que:

O Código Tributário Nacional simplesmente prescreveu prazo decadencial diverso para aqueles tributos nos quais o dever de recolher o valor é atribuído ao contribuinte antes da realização de qualquer ato administrativo. Quisesse apartar ainda a hipótese de pagamento parcial ou ausência de pagamento, deveria ter ao menos sugerido a ideia⁶⁸.

Assim, temos que a existência ou não do pagamento ou ainda de parte deste é irrelevante para a aplicação da norma decadencial, uma vez atribuído pela legislação o dever ao contribuinte de recolher o tributo antecipadamente a qualquer ato do Fisco, deve-se aplicar a regra do artigo 150, §4º do CTN. Neste sentido, destaca-se a posição do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se o prazo de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º, do CTN, ainda que não tenha havido pagamento antecipado. Homologa-se no caso a atividade, o procedimento realizado pelo sujeito passivo, consistente em "verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo", inclusive quando tenha havido omissão no exercício daquela atividade. A hipótese

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Decadência no Direito Tributário Brasileiro. Decadência e prescrição em direito tributário. 2 ed. Aurora Tomazini de Carvalho, coordenadora; Daniela de Andrade Braghetta ... [et al]- São Paulo: MP Editora, 2010. P 79-93. p. 84

⁶⁷ FRATTARI, Rafael. Decadência e Prescrição no Direito Tributário, op. cit. p.173.

⁶⁸ Ibidem. p. 174.

de que trata o artigo 149, V, do Código, é exceção à regra geral do artigo 173, I.⁶⁹.
(grifo nosso)

Dessa forma, no presente trabalho aduzimos pela aplicação da regra decadencial do 150, §4º do Código Tributário Nacional a todos os tributos que a legislação atribua o dever do contribuinte antecipar o pagamento, independentemente de ter sido efetuado ou não a liquidação do tributo, salvo as hipóteses em que tenha sido comprovado o dolo, fraude ou simulação, conforme veremos a seguir.

(III) Quando devidamente constatado dolo, fraude ou simulação.

Conforme visto no capítulo anterior, o final do §4º do artigo 150 do CTN excepciona a sua aplicação os casos em que a Administração Pública constate a ocorrência de dolo, fraude ou simulação na atividade exercida pelo contribuinte, contudo, não assinalou a qual regra decadencial tais hipóteses se submeteriam. Diante da omissão do legislador, a doutrina aduziu pela aplicação da regra geral do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, o prazo quinquenal teria início no primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido realizado. Neste sentido, ressalta o autor Luiz Fernando Mussolini Junior:

Assim, tratando-se de tributo cujo lançamento é da espécie “por homologação”, e tendo sido pejada por dolo fraude ou simulação a “chamada atividade antecipada” do contribuinte, o Fisco também tem cinco anos para erigir o crédito tributário, apenas deslocando o dies a quo da decadência para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que houve a concretização da conduta viciada⁷⁰.

Em entendimento diferente, o autor Eurico Marcos Diniz de Santi⁷¹ aduz que “o ato-norma administrativo formalizador do ilícito tributário servirá como *dies a quo* do novo prazo decadencial de cinco anos”. Para o autor, portanto, o prazo quinquenal nestas hipóteses tem como marco inicial a notificação do lançamento que comprovou a ação dolosa, fraudulenta ou de simulação – artigo 173, § único.

⁶⁹ BRASIL. Conselho de Contribuintes Ministério da Fazenda. Segunda Câmara. Número do processo 16707.005398/2004-95. Relator Alexandre Naoli Nishioka. Acordão 102-49406.

⁷⁰ MUSSOLINI JUNIOR, Luiz Fernando, Breves considerações sobre a fixação , *in concreto*, do termo inicial do prazo decadencial de constituição do crédito tributário, para as hipóteses de condutas mascaradas por dolo, fraude ou simulação 0 artigos 150, §4º, e 173, I, do CTN. . Decadência e prescrição em direito tributário. 2 ed. ampl. Aurora Tomazini de Carvalho, coordenadora; Daniela de Andrade Braghetta ... [et al]- São Paulo: MP Editora, 2010. P 153-160. P. 157.

⁷¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário, op. cit., p. 121.

Não concordamos com este posicionamento, uma vez que proporciona um enorme alargamento ao prazo para a realização do lançamento (cinco anos para a notificação – que se submete ao artigo 150, §4º- e mais cinco para a constituição do crédito – 173, § único). Tal disposição acabaria por ocasionar uma enorme insegurança ao sistema jurídico tributário.

O Superior Tribunal de Justiça também entende a aplicação da regra do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional a referidos casos, conforme demonstrado nesta jurisprudência:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA. INOVAÇÃO DE FUNDAMENTOS. INCABIMENTO. DECADÊNCIA. FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO. TERMO INICIAL. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO. AGRAVO IMPROVIDO. 1. [...] 2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme em que, no caso de imposto lançado por homologação, quando há prova de fraude, dolo ou simulação, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional). 3. Agravo regimental improvido⁷².

Segundo a autora Maíra Braga Oltra⁷³ é imprescindível a atenção quanto à caracterização de dolo, fraude ou simulação que devem ser entendidos “como a vontade consciente do sujeito passivo ou responsável de cometer o ilícito tributário, isto é, a vontade de deixar de pagar o tributo, seja a intenção causar lesão ao Fisco”. Assim, temos que a mera falta de pagamento, não pode consubstanciar a aplicação da exceção prevista no §4º do artigo 150 do CTN, uma vez que deve ser devidamente comprovada pela autoridade fiscal, a intenção da conduta dolosa, fraudulenta ou mesmo com o emprego de simulação, para não recolher o tributo, ou o fazer em montante menor.

Temos, portanto, que quando devidamente comprovada pela Administração Pública que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação na apuração e/ou pagamento do tributo, ocasionando prejuízo ao erário, a este se aplicará o prazo quinquenal a contar do 1º dia do exercício financeiro seguinte àquele que poderia ter lançado.

⁷² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp: 1050278 RS 2008/0086555-0, Relator: Ministro HAMILTON CARVALHIDO, Data de Julgamento: 22/06/2010, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 03/08/2010.

⁷³ OLTRA, Maíra Braga. Decadência do Fisco nos casos de dolo, Fraude e Simulação. . Decadência e prescrição em direito tributário. 2 ed. Aurora Tomazini de Carvalho, coordenadora; Daniela de Andrade Braghetta ... [et al]-São Paulo: MP Editora, 2010. P 117-152. P 117-152. p. 140.

CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou realizar uma análise dos termos iniciais do prazo decadencial do direito do Fisco constituir o crédito tributário em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. A complexa linguagem utilizada pelo legislador no artigo 150 do Código Tributário Nacional acaba gerando grande divergência de interpretações, tanto na doutrina quanto na jurisprudência pátria, afetando a certeza das relações jurídicas tributárias e a própria segurança jurídica do sistema.

Inicialmente foi realizada uma aproximação à figura jurídica do lançamento por homologação. Conforme estipulado no caput do artigo 150 do CTN, esta “modalidade” se caracteriza quando a lei expressamente determinar o dever do contribuinte antecipar o pagamento a qualquer ato da Administração Pública. Na realidade, tal dispositivo atribuí ao contribuinte a tarefa de inserir a norma individual e concreta no sistema do direito, através do cumprindo deveres instrumentais (declarações e guias), constituindo assim o crédito tributário. Nesta hipótese, cabe somente uma atuação posterior da autoridade administrativa, no sentido de fiscalização do procedimento realizado pelo contribuinte, e não apenas do pagamento.

Concordando com a atividade de apuração desenvolvida pelo particular o Fisco poderá expedir o ato homologatório extinguindo o crédito tributário, conforme previsto no artigo 156, VII e §1º do artigo 150 ambos do Código Tributário Nacional. Caso identifique a existência de créditos remanescentes, poderá a autoridade administrativa utilizar-se do lançamento de ofício para a constituição destes, conforme estipulado no artigo 149, V, do mesmo Código. Tanto a ato homologatório quanto o lançamento subsidiário deverão ser efetuado no prazo de cinco anos a contar do fato gerador (evento tributário), conforme disposto no §4º do artigo 150 do CTN.

Não expedindo o ato homologatório ou o lançamento de ofício no prazo estipulado, o legislador aduziu a figura da homologação tácita, que teria o condão de homologar tacitamente o “lançamento” (norma individual e concreta construída pelo contribuinte) e a extinção definitiva do crédito tributário. Contudo, não há ato administrativo tácito. Tal previsão legislativa, na realidade estabelece uma regra especial de decadência do direito do fisco proceder ao lançamento subsidiário para a constituição de créditos remanescentes.

Portanto, temos o artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional estabelece uma regra decadencial especial que se destina exclusivamente aos tributos que a legislação determine o dever do contribuinte antecipar o pagamento a qualquer ato da Administração Pública – “lançamento por homologação”.

Apesar de parte da doutrina e a jurisprudência pátria aduzirem a aplicação de regras decadenciais distintas frente ao pagamento parcial ou o inadimplemento total do tributo, entendemos que a efetiva realização do pagamento do tributo não se apresenta como característica da modalidade. O que caracteriza a aplicação da regra prevista no artigo 150, §4º do CTN é previsão legislativa do dever do contribuinte antecipar o pagamento. Assim, independentemente do efetivo pagamento, aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação deverá ser aplicado o prazo quinquenal com o termo inicial no dia do fato gerador (evento tributário).

Ressalta-se que apenas nos casos de comprovação pela autoridade administrativa de dolo, fraude ou simulação na atividade exercida pelo contribuinte excepciona-se a regra do §4º do artigo 150 por disposição expressa do legislador. Nessas hipóteses adotou-se a aplicação da regra do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

Assim, nas hipóteses aqui estudadas, entendemos que o prazo decadencial quinquenal para que a autoridade administrativa realize a constituição do crédito de forma integral ou parcial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tem como termo inicial:

- (i) A data do fato gerador (evento tributário) - nos casos de previsão legal de dever de recolhimento antecipado pelo contribuinte, com pagamento integral/parcial/ou mesmo inadimplemento, sem dolo, fraude ou simulação – artigo 150, §4º do CTN.
- (ii) Primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele que o Fisco poderia lançar - nos casos de previsão legal de dever de recolhimento antecipado pelo contribuinte, com pagamento parcial ou mesmo inadimplemento, comprovado dolo, fraude ou simulação – artigo 173, I, do CTN.

A busca pela uniformização de interpretação sobre o tema aqui proposto ainda esta longe de uma definição, contudo, mostra-se essencial para a garantia de um equilíbrio ao sistema, propiciando a própria segurança jurídica do direito.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Manual de direito tributário. 5. ed. rev. atual. Niterói-RJ: Impetus, 2007.
- AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20.ed.. São Paulo: Saraiva, 2014.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. Regras para fixação do critério temporal das normas de decadência e prescrição no direito tributário. Decadência e prescrição em direito tributário. 2 ed. ampl. Aurora Tomazini de Carvalho, coordenadora; Daniela de Andrade Braghetta ... [et al]- São Paulo: MP Editora, 2010.
- CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de Teoria Geral do Direito: O Construtivismo Lógico-Semântico. 4 ed. rev.ampl. São Paulo, Noeses, 2014.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Decadência no Direito Tributário Brasileiro. Decadência e prescrição em direito tributário. 2 ed. ampl. Aurora Tomazini de Carvalho, coordenadora; Daniela de Andrade Braghetta ... [et al]- São Paulo: MP Editora, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva. 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 5 ed. São Paulo: Noeses. 2013.
- FIGUEIREDO, Marina Vieira de. Lançamento tributário: Revisão e seus efeitos. São Paulo: Noeses, 2014.
- FRATTARI, Rafael. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010.
- GAMA, Tácio Lacerda. Obrigação e crédito tributário: anotações à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho. Revista tributária e de finanças públicas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Ano 11, n.50, Maio./Jun. 2003. P. 98/113.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 35.ed.rev.atual.ampl.. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.
- MUSSOLINI JUNIOR, Luiz Fernando, Breves considerações sobre a fixação , *in concreto*, do termo inicial do prazo decadencial de constituição do crédito tributário, para as hipóteses de condutas mascaradas por dolo, fraude ou simulação - artigos 150, §4º, e 173, I, do CTN. . Decadência e prescrição em direito tributário. 2 ed. ampl. Aurora Tomazini de Carvalho, coordenadora; Daniela de Andrade Braghetta ... [et al]- São Paulo: MP Editora, 2010. P 153-160.
- OLTRA, Maíra Braga. Decadência do Fisco nos casos de dolo, fraude e simulação. Decadência e prescrição em direito tributário. 2 ed. ampl. Aurora Tomazini de Carvalho, coordenadora; Daniela de Andrade Braghetta ... [et al]- São Paulo: MP Editora, 2010.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SANTOS, Cássio Vieira Pereira dos. Natureza das normas de decadência e prescrição tributárias. Decadência e prescrição em direito tributário. 2 ed. ampl. Aurora Tomazini de Carvalho, coordenadora; Daniela de Andrade Braghetta ... [et al]- São Paulo: MP Editora, 2010. P 27-39.

SANTOS, Cássio Vieira Pereira dos. Natureza das normas de decadência e prescrição tributárias. Decadência e prescrição em direito tributário. 2 ed. ampl. Aurora Tomazini de Carvalho, coordenadora; Daniela de Andrade Braghetta ... [et al]- São Paulo: MP Editora, 2010. P 33-34.

SILVA, Renata Elaine. Decadência e Prescrição no Direito Tributário: fim do tempo do direito. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/35790/decadencia-e-prescricao-no-direito-tributario-fim-do-tempo-do-direito>. Acessado: 05 de Mar de 2016.

SILVA, Renata Elaine. Constituição Definitiva do Crédito Tributário. <http://www.ibet.com.br/download/Renata%20Elaine%20Silva.pdf>. Acessado na data de 03 de mar. 2016.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Restituição do indébito tributário nos tributos sujeitos ao “lançamento por homologação” e o artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005. Decadência e prescrição em direito tributário. 2 ed. ampl. Aurora Tomazini de Carvalho, coordenadora; Daniela de Andrade Braghetta ... [et al]- São Paulo: MP Editora, 2010. P 283-299. p. 295.

VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2005.

Referências Legislativas.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acessado dia 03 de março de 2016.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acessado em 03 de março de 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp 151163 /SP Embargos de Divergência em Recurso Especial 1998/0024943-5. Ministro Demócrito Reinaldo (1095). Primeira seção. Data do Julgamento 25/11/1998, Data da Publicação. DJ 22/02/1999. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=151163&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acessado dia 15 de março de 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EDcl no REsp: 947988 AL 2007/0101669-1, Relator: Ministro Castro Meira Data de Julgamento: 02/12/2008, T2 – Segunda Turma, Data de Publicação: 19/12/2008. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=947988&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acessado dia 15 de março de 2016.

BRASIL. Conselho de Contribuintes Ministério da Fazenda. Segunda Câmara. Número do processo 16707.005398/2004-95. Relator Alexandre Naoli Nishioka. Acórdão 102-49406. Disponível em <http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/5D4383E00BA1701A8325755E000658CA?OpenDocument&posicao=DADOS10D231E>>. Acessado dia 10 de março de 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp: 1050278 RS 2008/0086555-0, Relator: Ministro HAMILTON CARVALHIDO, Data de Julgamento: 22/06/2010, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 03/08/2010. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1050278+&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>>. Acessado dia 20 de Março de 2016.