

**DECADÊNCIA: ARTIGO 150, §4º X ARTIGO 173,  
I NA APLICAÇÃO A DOIS CASOS RELEVANTES:  
CREDITAMENTO INDEVIDO E ICMS-IMPORTAÇÃO  
“POR CONTA E ORDEM”**

*Argos Campos Ribeiro Simões<sup>1</sup>*

**Introdução**

Discussões envolvendo a aplicação de norma decadencial são corriqueiras tanto na seara administrativa tributária, como na judicial.

A discussão persiste nos tribunais sobre o dever de considerar o prescrito pelo artigo 150, §4º do CTN ou pelo artigo 173, I do mesmo veículo normativo.

Qual parâmetro a ser utilizado para a elucidação de tal dilema?

---

1. Agente Fiscal de Rendas. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Professor palestrante convidado do IBET, COGEAE, EPD, APET, FACULDADE DE DIREITO DE SÃO BERNARDO DO CAMPO. Especialista em Direito Tributário (IBET/IBDT). Especialista em Direito Tributário (ESCOLA FAZENDÁRIA DO ESTADO DE SÃO PAULO). Especialista em Direito do Estado (ESCOLA SUPERIOR DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO). Mestre e Doutor em Direito Tributário (PUC-SP).

Escolhemos duas situações críticas sobre o tema decadência em lançamento de ofício: **(i)** creditamento indevido e **(ii)** ICMS-importação “por conta e ordem” em que o particular recolhe ICMS ao Estado onde localizado o importador e não o adquirente do produto importado.

Quais normas de natureza decadencial devemos aplicar nestas situações. Esta a discussão.

## I – DO AMBIENTE JURÍDICO

A análise que ora se inicia sobre aplicação de normas de caráter decadencial a situações práticas, exige rigorismo técnico em suas premissas.

Servindo-nos das lições de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>2</sup>, aceitamos que Direito Positivo é sistema de normas válidas em determinados local e momento, considerando-se jurídicas normas que atendam aos seguintes requisitos de criação: **(i) enunciação por agente credenciado pelo sistema jurídico; (ii) confecção por meio de procedimento enunciativo** normativamente previsto e **(iii) publicidade** restrita àqueles direcionados prescritivamente.

Assim, Direito como sistema normativo é construção linguística peculiar, cujos elementos sistêmicos são estruturas bimembres que associam relações jurídicas a antecedentes descritivos de situações selecionadas.

As situações sociais restam internalizadas no mundo jurídico por meio de códigos postos pelo próprio Direito em **linguagem** por ele mesmo criada.

Assim, não há direto reconhecimento jurídico de fatos sociais pelo Direito, já que as suas possibilidades sensoriais não são idênticas às das pessoas. O Direito não tem “olhos ou

---

2. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Saraiva, São Paulo, 18ª edição, 2007, pág. 2.

ouvidos” sociais; seu “olhar” está limitado às restritas possibilidades linguísticas de sua capacidade de denominação.

O Direito não toca diretamente as situações do mundo social; ele constrói um mundo intelectual paralelo virtual, vertido em singular linguagem jurídica: é o mundo do dever-ser.

TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM assim se posiciona sobre o tema:

O direito pertence à classe dos fatos culturais e, como tal, encontra-se necessariamente plasmado em uma linguagem: a linguagem em sua função prescritiva, objetivada em um *corpus* identificável na variedade dos textos normativos (texto aqui entendido como suporte físico).<sup>3</sup>

Característica construtiva do mundo jurídico que não passou despercebida a EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI<sup>4</sup>, quando preleciona: “*A realidade é algo que não existe para o Direito, que constrói sua verdade sobre os fatos para efeito de realizar seu processo de auto-reprodução...*”

Por sua vez, VILÉM FLUSSER<sup>5</sup> afirma que “... realidade, portanto, consiste de palavras e de dados brutos a serem transformados em palavras para serem apreendidos e compreendidos...” nos remete à conclusão de que a “realidade jurídica”, como qualquer “realidade” é construída pela linguagem... por identificações nomináveis, sendo que a “verdade”, nas palavras de VILÉM FLUSSER, “... é uma correspondência entre frases ou pensamentos, resultado das regras da língua.”

Com isso, nossa conclusão de que norma jurídica possui validade; se a norma é jurídica, então é válida; então **existe**. Se não é válida, **não existe** e não é norma jurídica.

3. MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. Noeses, São Paulo, 2ª edição, 2006, pág. 20.

4. SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. PUC/SP, São Paulo, Max Limonad, 2000, pág. 44.

5. FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. Annablume, São Paulo, 3ª edição, 2007, pág. 48.

Nesta linha de pensamento, temos que normas não são passíveis de incidência automática sobre acontecimentos sociais; mas são incididas pela atividade de construção linguística do homem ao relatar juridicamente tais acontecimentos no processo denominado “aplicação” do Direito.

Por outro lado, reconhecemos que determinada prescrição do Direito Positivo somente pode ser aplicada/incidida se reconhecermos que seus requisitos de aplicação restam satisfeitos. Há de se conhecer, portanto, tais requisitos.

É o caso das normas relativas a prazos de natureza decadencial insertos nas normas veiculadas pelos artigos 150, §4º e artigo 173, I, ambos do CTN.

Estes são alguns dos conceitos jurídicos e requisitos fundamentais ao trato do Direito como o entendemos e que serão imprescindíveis à nossa análise.

A proposta deste breve ensaio é refletir criticamente sobre qual regra de natureza decadencial deve ser aplicada para os lançamentos de ofício relativos a crédito indevido e não recolhimento de ICMS-importação ao Estado pretendido.

Analisemos as questões.

## **II – Da norma decadencial aplicável ao lançamento em face de crédito indevido**

Em lançamento de ofício nas situações de crédito indevido, qual regra decadencial deve ser aplicada? A do **artigo 150, §4º do CTN** ou a do **artigo 173, I** do mesmo veículo normativo?

Entendendo que o óbice temporal do **artigo 150, §4º do CTN** é no sentido da retirada de efeitos de fiscalização em possíveis irregularidades verificadas no autolancamento feito pelo particular, vejamos os requisitos de aplicação desse dispositivo normativo:

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

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.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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.** [g.n.]

A norma do **art. 150, § 4º, do CTN** pode ser assim construída:

<b>ANTECEDENTE</b>	<b>CONSEQUENTE</b>
Se a <b>Fazenda Pública não se pronunciar</b> , expressamente, no prazo de <b>cinco anos</b> a contar do fato gerador, sobre a <b>atividade</b> de formalização do crédito tributário a ser efetuada pelo contribuinte,	Então, <b>o direito de se pronunciar</b> sobre tal atividade (homologando-a ou não) <b>extingue-se</b> ; considerando-se extinto, também, o crédito tributário, porventura, autolancado.

Esta norma é dirigida ao fisco estipulando um **prazo fatal**, a contar da data do fato gerador (evento), para que ele **homologue ou não** uma atividade obrigatória de auto-lançamento efetuada pelo contribuinte.

**Homologar** no sentido de **concluir positivamente** sobre a **coincidência da norma construída (construção mental)**

**e formalizada pelo contribuinte** em seus livros e documentos fiscais (sua auto-formalização; seu auto-lançamento) e da **norma-referência construída pelo fisco** através do seu agente fiscalizador no momento da sua atividade de fiscalização (na verdade, com a conclusão positiva pelo fisco há a recepção por este da construção efetuada pelo contribuinte, de forma expressa – ato formalizador de homologação expressa– ou de forma implícita, através do silêncio).

A formalização pelo agente competente do fisco (através do procedimento de ofício de lavratura de auto-de-infração) só deve ocorrer com a não coincidência das duas construções postas em comparação, através da constatação pelo agente fiscal de supostas irregularidades ou omissões na construção-formalização efetuada de forma exclusiva pelo contribuinte.

Para tal mister, ou seja, para que ocorra a aplicação/incidência da norma veiculada pelo **art. 150, §4º do CTN**, devem restar presentes seus requisitos de aplicabilidade; quais sejam:

- a) Modalidade de tributo deve reclamar o **auto-lançamento** (formalização pelo contribuinte da construção da norma tributária constituinte do crédito tributário);
- b) A **data do fato gerador** (aqui entendida como a **data do evento**) deve ser **identificada** (para que seja possível a contagem do prazo de cinco anos);
- c) Deve haver uma **atividade (formalização prescritora de um dever jurídico atribuído ao contribuinte)** efetuada pelo próprio contribuinte e passível de fiscalização e de possível homologação; mas não qualquer atividade, pois o caput do artigo 150 destaca que é atinente a **sujeito passivo e não a sujeito ativo** a realização de tal atividade; e mais
- d) Devem **restar ausentes o dolo, a fraude e a simulação**; pois, ninguém (nem a Fazenda), pode sofrer os efeitos de uma inércia não intencional (suposta inércia) causada pela torpeza de outrem que age ilícitamente de forma dolosa, fraudulenta ou simulada.

O **crédito auto-formalizado** pelo contribuinte **restará extinto**, se a Fazenda **permanecer inerte** durante o interregno previsto no ordenamento e não efetuar a tal “homologação”.

Ora, o disciplinado pelo **art. 150, §4º do CTN** resolve, através do elemento tempo, uma situação de **instabilidade jurídica** versando sobre a perfeição ou não de relação tributária formalizada, exclusivamente, pelo particular. Ele se coloca na desconfortável situação de **sujeito passivo** com o dever jurídico a uma determinada prestação em relação a sujeito ativo.

Esta norma de *natureza decadencial* (construída do art. 150, § 4º, do CTN) prevê um prazo para que o Fisco verifique possíveis irregularidades ou omissões praticadas pelo contribuinte no seu autolancamento, pretendendo, tal interregno, resolver a instabilidade gerada pela desconfortável pendência entre dois sujeitos: (i) a **Fazenda Pública, com direito subjetivo** a uma prestação tributária; (ii) o **contribuinte, com o correlato dever jurídico** de cumprir tal prestação.

Se o fisco constatar irregularidades ou omissões **deve aplicar** o prescrito no **art. 149, V do CTN** e **efetuar de ofício o lançamento (artigo 173, I do CTN)** que entender correto, de acordo com o ordenamento vigente, seja de forma integral ou complementar ao realizado pelo contribuinte (conforme **art. 150, §§ 2º e 3º do CTN**). O dispositivo do **artigo 149, V do CTN**:

**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;

A norma do **art. 149, V do CTN** pode ser assim construída:

<b>ANTECEDENTE</b>	<b>CONSEQUENTE</b>
Se <b>comprovada</b> a omissão ou a inexistência, por parte da pessoa <b>legalmente obrigada</b> , no exercício da atividade de auto-lançamento (feito, exclusivamente, pelo contribuinte),	Então, a <b>autoridade administrativa deve</b> efetuar o lançamento na modalidade “de ofício”.

Esta **constatação de irregularidade pode** ocorrer a partir **do dia seguinte ao do fato gerador (evento)**, devendo, então, o fisco, pela norma acima, efetuar o **lançamento de ofício na primeira oportunidade jurídico-operacional possível**.

Se a Fazenda Pública **ficar inerte por mais de cinco anos** a contar da data do fato gerador (data do evento), como supra destacado, nada mais poderá fazer; o crédito constituído pelo contribuinte, mesmo irregular, **restará extinto** pela chamada **homologação tácita**.

Não pode a Fazenda Pública *ressuscitar* obrigação tributária considerada extinta pelas **regras do nosso jogo jurídico**; este o efeito decadencial do **art. 150, §4º do CTN**.

Portanto, apesar do prazo estipulado pelo **art. 150, §4º, do CTN** não prescrever **de forma direta** sobre a possibilidade do lançamento de ofício, **o faz de forma mediata**, através da estipulação de prazo para homologar, pois seu decurso fatal resolve a obrigação tributária formalizada pelo contribuinte, **extinguindo-a**.

E uma vez extinto o crédito autolançado, através da tácita homologação, não se pode ressuscitá-lo através de novo prazo para constituição de crédito.

E o **art. 173, I do CTN**, onde ele entra nesta história? Vejamos o dispositivo legal:

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

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;

Nossa construção da norma do **art. 173, I do CTN**:

ANTECEDENTE	CONSEQUENTE
Se a Fazenda Pública <b>pode efetuar o lançamento de ofício</b> ,	Então, <b>deverá fazê-lo</b> dentro do prazo de 05 anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte da data de tal possibilidade.

O prazo estipulado pelo **art. 173, I, do CTN**, que deve ser **sempre observado nos lançamentos de ofício**, resta **ineficaz** em face da solução da obrigação tributária já prevista pelo advento do menor interregno prescrito pelo **art. 150, §4º do CTN**; este, estipulando, sempre, um **prazo exato de cinco anos; aquele, um prazo maior ou igual a cinco anos**.

Com estas considerações, entendemos inaplicável o prévio prazo de natureza decadencial estipulado pelo **artigo 150, §4º do CTN** às situações de creditamento indevido.

O fundamento é a impossibilidade de aplicação deste dispositivo, tendo em vista a **ausência de atividade do contribuinte de se colocar como sujeito passivo, como sói ocorre na ação de creditamento indevido**.

Verifica-se no **caput do artigo 150 do CTN** que o autolancamento é técnica normativa aplicável às espécies tributárias “...cuja legislação atribua ao **sujeito passivo** o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”. Veja-se, sujeito passivo e não sujeito ativo.

Na **prática** normativa creditícia o contribuinte se coloca como **sujeito ativo e não como sujeito passivo**, portanto, sua “atividade” é diversa da “atividade” prevista no dispositivo normativo complementar citado.

E mais,

Creditar-se é **direito subjetivo** do particular (se cumpridos os requisitos para tal prática); **ele não está obrigado** a se creditar e o caput do artigo 150 do CTN prescreve que homologação “*opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da **atividade assim exercida pelo obrigado**, expressamente a homologa*”.

A “atividade” a que se refere o caput do artigo 150 do CTN é aquela feita por “**sujeito passivo obrigado a autolancar-se em face da realização de fato gerador**” e não por sujeito ativo que tem direito subjetivo (portanto, de livre opção de seu exercício) de escriturar montante a título de crédito.

O **artigo 142 do CTN**, autorizado pelo artigo 149, V do mesmo veículo ao substituir a auto-atividade de lançamento feita pelo contribuinte corrobora tal entendimento, pois só se pode substituir atividade de mesma natureza e o **artigo 142** não prevê que a autoridade administrativa crie obrigação creditícia a favor do contribuinte, quanto mais que realize a compensação em seu lugar. Vejamos o **artigo 142 do CTN**:

Art. 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.

O dispositivo prevê que o ato-fato do lançamento constitua obrigação tributária em que o particular é sujeito passivo e não sujeito ativo. Este procedimento de ofício vem em substituição a irregular auto-formalização do particular; assim, por necessária homogeneidade na previsão de substituição, temos também a impossibilidade de se aceitar que a “atividade” a ser

“homologada” no artigo 150 do CTN seja qualquer “atividade” que não a do particular se colocar como sujeito passivo.

Assim, por entender que a prática creditícia não se encaixa no rol de “atividades” como previsto no **artigo 150 do CTN**, entendemos inaplicável o prazo extintivo de natureza fiscalizatória ali inserto; restando apenas o prazo necessário do **artigo 173, I do CTN** para o procedimento de ofício de lançamento.

### **III – Da norma decadencial aplicável ao lançamento em face de ICMS-importação “por conta e ordem” recolhido a Estado diverso do pretendido**

A situação aqui se refere a prazo de natureza decadencial para efetuar lançamento de ofício em situação de não pagamento de ICMS-importação “por conta e ordem” ao Estado de São Paulo (apenas como exemplo) pretendente a tal exação, sendo que teria havido Declaração de Débito e até recolhimento do tributo a Estado diverso. Aplicar-se-ia o **artigo 150, §4º ou o artigo 173, I, ambos do CTN?**

Destaca-se que tratamos de importação por “conta e ordem” em que o Importador não se encontra em São Paulo, mas o adquirente do produto importado sim; este se encontra nos limites territoriais bandeirantes. Entendemos, ainda, que nesta modalidade de importação o tributo deva ser recolhido a São Paulo, pois ali se encontra o adquirente do produto regularmente importado. Esta é a premissa.

Destacamos novamente o **artigo 150, §4º do CTN** que prescreve:

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.

§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.**

Como já visto, vislumbramos quatro essenciais requisitos à aplicação do dispositivo normativo que, no caso presente, restam satisfeitos; senão vejamos.

- a) Que o tributo deva ser da espécie sujeita a autolancamento (lançamento por “homologação”), como é o caso do ICMS em quaisquer de suas espécies → **requisito satisfeito, pois trata-se de ICMS-importação;**
- b) Que haja data determinada da ocorrência do fato gerador, como condição procedimental para a contagem dos 05 (cinco) anos do prazo de natureza decadencial; sendo, pelo ordenamento, eleita, por regra, a data do procedimento de desembaraço aduaneiro ou em momento anterior noticiado regulamente em linguagem → **requisito satisfeito, pois a documentação dos autos traz a determinação desta data;**
- c) Que reste ausente prática pelo particular de dolo, fraude ou simulação; que devem ser comprovada pelo fisco → **requisito satisfeito, por não haver nos autos notícia destes procedimentos delituosos;**
- d) Que tenha havido a “**atividade**” passível da tal “homologação” de “antecipação de pagamento sem prévio exame da autoridade normativa”. Na análise da satisfação ou não deste requisito, destacamos algumas considerações.

Retomando nossas premissas e tendo em vista que o Direito é somente construção intelectual vertida em linguagem normativa, temos como únicos seus elementos normas jurídicas.

Assim, considerando que a atividade de “homologação” prevista no **artigo 150, §4º do CTN** deve ser interpretada como “comparação positiva”, a ser feita pelo agente fiscal, temos que, em nome do Direito que ele representa funcionalmente, tal comparação só pode ser realizada no cotejo de normas jurídicas: as construídas pelo particular em sua “atividade” de

autolancamento em face das construídas pelo fiscal ao efetuar sua interpretação dos dispositivos legais pertinentes.

Se positiva tal comparação, dá-se a tal “homologação” e nada mais é exigido do particular; se negativa tal comparação, efetua o agente fiscal, de ofício, o lançamento tributário, nos termos do **artigo 142 do CTN**; tudo em face da omissão ou das irregularidades praticadas pelo particular na sua “atividade” normativa de autolancamento, como prescrevem os **incisos V e VI do artigo 149 do CTN**.

Portanto, a “atividade” a ser homologada, nos termos do **artigo 150 do CTN** não é qualquer “atividade”; mas sim, atividade normativa, em que o particular deve se colocar como **sujeito passivo** devedor em relação jurídica de cunho tributário.

Assim, neste entendimento, o “**dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa**”, previsto no **caput do artigo 150 do CTN**, deve, na nossa ótica, ser interpretado como o “**dever de construir norma de autolancamento**”, **colocando-se como sujeito passivo em relação jurídica tributária**, por consequência da descrição da realização de fato gerador (materialidade tributária).

Com isso, a “homologação” (como comparação normativa) é sobre atividade normativa prévia a qualquer solução ou não de pagamento; esta nossa interpretação do “antecipar pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa” do **artigo 150 do CTN**.

Forte neste entendimento, vislumbramos **como satisfeito nestes autos** o derradeiro requisito da “**atividade a ser homologada**”, como exigido pelo **artigo 150 do CTN**; senão vejamos.

A materialidade tributária do ICMS-importação dá-se com a aquisição de produto regularmente nacionalizado; diverso da necessária ao ICMS-operação relativa à circulação de mercadorias.

Portanto, o verbo cerne do denominado fato gerador do ICMS-importação não é “realizar”, mas sim, “adquirir”.

A nota fiscal emitida pelo Importador de outro Estado na saída ficta ou não do produto lá regularmente importado, ou a eventualmente emitida pelo adquirente paulista na importação “por conta e ordem”, quando registradas nos livros fiscais da autuada bandeirante, noticiam em linguagem jurídica a destacada “aquisição”.

Assim, apesar do efetivo pagamento via recolhimento do ICMS-importação ter-se realizado ao Estado do Importador, por tratar-se de importação “por conta e ordem”, há norma jurídica criada pelo particular adquirente paulista em seus registros, indicando a aquisição de produto regularmente importado por meio procedimental de “conta e ordem”.

A **atividade normativa** de registro nos livros fiscais do particular adquirente paulista é determinante para a conclusão da realização da materialidade tributária por ele praticada do ICMS-importação por conta e ordem; tanto, que é lavrado auto-de-infração em face de tal aquisição não vir acompanhada do respectivo recolhimento do tributo ao Estado de São Paulo; mas sim, ao Estado do Importador, cujo único papel nesta modalidade de importação, em relação ao ICMS, é o de prestar serviço de despacho aduaneiro, sendo que a responsabilidade por quitação de todas as despesas de importação, inclusive tributárias, é exclusivamente do adquirente e não do importador.

Portanto, temos presente, *in casu*, **atividade normativa** efetuada pelo particular adquirente paulista em seus registros noticiando a “aquisição de produto regularmente importado na modalidade por conta e ordem”; o que restara suficiente à possibilidade de atuação fiscalizadora da autoridade administrativa, “homologando” ou não a prática normativa do particular; como previsto no **artigo 150, §4º do CTN**, sendo a realização desta “atividade” indicativa da satisfação do derradeiro requisito à sua aplicação.

Por outro giro, mesmo em face do descrito pela **Súmula 555 do STJ**, entendemos satisfeitos os requisitos de aplicação do **artigo 150, §4º do CTN**. A **Súmula 155 do STJ** dispõe:

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

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

Na ausência de “declaração de débito” por parte do particular, conta-se o prazo de natureza decadencial para constituição de crédito com base no **artigo 173, I do CTN** e não pelo seu **artigo 150, §4º**.

No nosso caso, o particular teria feito sua declaração de débito; só que, indevidamente, a outro Estado e não ao Estado do adquirente; por se tratar de importação na modalidade “por conta e ordem”.

Portanto, seja pela ótica da presença da necessária “atividade normativa” do particular, com seus registros de entrada; seja pela ótica da **Súmula 555 do STJ**, pela existência de “Declaração de Débito”, temos a possibilidade da aplicação da norma decadencial do **artigo 150, §4º do CTN** ao presente caso.

Este nosso entendimento.

### **Algumas conclusões**

Considerando que a “atividade” expressa no artigo 150 do CTN é restritivamente referente à construção normativa em cuja relação jurídica o particular se coloca como sujeito passivo e não como sujeito ativo, concluímos que:

a) O prazo de natureza decadencial nos casos de creditamento indevido para efetuar o lançamento de ofício não deve considerar o prévio prazo constante do artigo 150, § 4º do CTN, por ausência de requisito essencial: o da “atividade” a ser homologada; já que esta não é qualquer “atividade”, mas sim, aquela em que o particular se coloca como sujeito passivo e não como ativo, como ocorre na prática escritural creditícia;

b) No caso de importação “por conta e ordem”, considerando a materialidade tributária do ICMS-importação a “aquisição de produto regularmente importado”, temos aplicável, em caso de lançamento de ofício suportado em auto-de-  
-infração por não recolhimento do tributo ao Estado do adquirente, mas sim do importador, a norma prevista no artigo 150, §4º do CTN, pois todos seus requisitos ali restam satisfeitos; inclusive a “atividade” a ser homologada, visto ter havido Declaração de Débito.

### Referências

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. Malheiros, São Paulo. 13ª edição, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 16ª edição, 2003.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. Saraiva, São Paulo, 7ª edição, 1999.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. Noeses, São Paulo, 5ª edição, 2013.

FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. Annablume, São Paulo, 3ª edição, 2007.

MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo, Noeses, 2ª edição. 2006.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário in Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho (coordenador Eurico Marcos Diniz de Santi*. Editora Forense, Rio de Janeiro, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. PUC/SP, São Paulo, Max Limonad, 2000.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento Tributário*. PUC/SP, São Paulo, Max Limonad, 1999.



RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. São Paulo, 1<sup>a</sup> edição, Noeses, 2005.