

⊕

**FALSO PROBLEMA DA DISCUSSÃO SOBRE A
APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º OU DO ART. 173, I,
AMBOS DO CTN, NA CONTAGEM DE PRAZO DE
NATUREZA DECADENCIAL PARA A CONSTITUIÇÃO
DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Argos Campos Ribeiro Simões

Agente Fiscal de Rendas - SP. Juiz do Tribunal de Impostos e
Taxas de São Paulo. Mestre e Doutorando em Direito Tributário
– PUC-SP. Professor-conferencista do IBET

INTRODUÇÃO

Discutir sobre o tema da decadência abrange uma infinidável rede de possibilidades factuais.

Restringimo-nos ao que consideramos um “falso problema”: a contumaz discussão sobre a aplicação das normas atinentes aos prazos de natureza decadencial dos **artigos 150, §4º e 173, I, ambos do CTN**, em face das diferentes espécies tributárias postas à discussão, tanto na seara contenciosa judicial, como na administrativa.

131

Afinal de contas, os prazos nos dispositivos normativos indicados, referem-se à mesma situação hipotética ou a diversas atividades enunciativas? São prazos de aplicação simultânea, portanto, obrigatoriamente passíveis de escolha imediata, ou seriam prazos de natureza enunciativa sequenciais?

Propomos a discussão do tema baseados em interpretação sistemática do ordenamento válido, vigente e eficaz, sempre norteados pelo entendimento primordial do **Direito como sistema linguístico normativo**, na linha de pensamento do nosso mestre **Dr. PAULO DE BARROS CARVALHO**, que afirma in *“Curso de Direito Tributário”*, 16ª edição, Editora Saraiva, pág. 2: *“...o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país...”*

Do falso problema: uma questão verbal

Recorrente discussão jurídica quanto à contagem dos prazos de natureza decadencial para a constituição de crédito tributário reside na escolha, em face de situações práticas, sobre a aplicação dos artigos **150, §4º ou 173, I, ambos do CTN**.

O equívoco na premissa discursiva sobre o tema, por isso o destaque de “falso problema”, é pensar-se na simultaneidade da aplicação dos “tempos” prescritos pelos dispositivos complementares, como se eles se referissem ao mesmo ato de fala enunciativo.

Os prazos ali insertos não devem ser pensados simultaneamente; mas sim, sucessivamente, e por exceção; somente em situação de irregularidades no chamado “lançamento por homologação”. É uma questão verbal. Justificamos.

- **Do artigo 150, caput e §4º do CTN (interpretação e requisitos de aplicação/incidência)**

Transcrevendo os dispositivos normativos e destacando a ação enunciativa:

DIREITO TRIBUTÁRIO E OS NOVOS HORIZONTES DO PROCESSO

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 à 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.

Em termos formais, temos que a norma do **art. 150, § 4º, do CTN** pode ser assim construída:

ANTECEDENTE	CONSEQUENTE
Se a Fazenda Pública não se pronunciar , expressamente, no prazo de cinco anos a contar do fato gerador, sobre a atividade de formalização do crédito tributário a ser efetuada pelo contribuinte,	Então, o direito de se pronunciar sobre tal atividade (homologando-a ou não) extingue-se ; 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 (fato jurídico ou fato social, dependendo da situação)**, para que ele se pronuncie ou não (**homologue ou não**) a atividade obrigatória de autolancamento efetuada pelo contribuinte.

Partimos da premissa de que a expressão **fato gerador do artigo 114 do CTN** comporta três possíveis significações interpretativas, dependendo do contexto normativo em que se encontra inserida: **fato gerador-fato social** (descrição probatória da realização efetiva no mundo social), **fato gerador-fato jurídico** (comunicação jurídica da realização passada do fato gerador-fato social) e **fato gerador-hipótese legal** (previsão

em abstrato da possível realização de fatos geradores-fatos sociais relevantes).

Temos, por outro lado, como significação para “**homologar**”, o ato de concordar; **concluir positivamente** sobre a **coincidência verbal** da ação formalizada pelo contribuinte em seus livros e documentos fiscais, com a construção hipotética feita pelo agente do fisco, em face da norma legal, seu referente. É a tão esperada subsunção do “fato à norma”, como ensinada na academia. É a coincidência do fato gerador-fato jurídico em face do fato gerador-hipótese legal.

Destaque-se que há coincidência verbal suficiente a tal subsunção se os aspectos temporal e espacial factuais estiverem contidos nas possibilidades de mesma natureza hipoteticamente construídos da norma legal referente.

A ação própria na atividade de homologação ou de não homologação da atividade normativa do contribuinte é a própria atividade de fiscalização. Ou seja, o sistema atribui o prazo de cinco anos a contar do “fato gerador” para que o agente do Estado concorde ou não, em face de atividade fiscalizatória, com a “atividade” do contribuinte de autolancamento.

Se a conclusão comparativa fiscalizatória efetivada for positiva, temos que o Estado nada deve enunciar, afastando-se para uma próxima fiscalização.

Porém, se a fiscalização não visualizar a tal coincidência do fato gerador-hipótese ao fato gerador-fato jurídico, assim construído pelo contribuinte, verificando suposta ocorrência de omissões ou de irregularidades no seu autolancamento **não ocorrerá a homologação, obrigando o fisco a realizar ato administrativo enunciativo** formalizador de norma sancionatória e de norma constitutiva de exigência tributária.

Destaque-se, portanto, que estamos falando de atos de fala sucessivos e não simultâneos.

Também vale o destaque que o termo “homologar” não deve ser entendido como chancela do fisco que certifique

situação de regularidade eterna do contribuinte. Não há tal chancela. Não há um ato sequer do Estado-fiscal, por meio de seus agentes, que não possa (na verdade, não deva) ser revisto, se ainda houver possibilidade jurídica temporal ou não para tanto.

O interesse supremo é da sociedade que deve ter resguardado o seu crédito tributário em face de fatos geradores efetivamente ocorridos (montante apenas gerenciado pelo Estado), apesar da possibilidade de “falhas eventuais” de seus agentes em precárias atividades fiscalizatórias.

Assim, entendemos que não a tal “homologação expressa” com a significação de “ato administrativo certificador de imutável reconhecimento de regularidade”.

Porém, para a aplicação/incidência da norma veiculada pelo **artigo 150, §4º do CTN**, devem restar presentes quatro requisitos de sua aplicabilidade; quais sejam:

- a) Que estejamos tratando de espécie tributária que propicie o denominado “lançamento por homologação” ou **autolancamento** (atividade enunciativa de formalização pelo contribuinte da construção da norma tributária constituinte do crédito tributário);
- b) Que a **data do fato gerador (seja como fato jurídico ou como fato social)** reste **identificada** (para que seja possível a contagem do prazo de cinco anos previsto no seu §4º);
- c) Que haja, efetivamente, atividade “a ser homologada” (**formalização prescritora de um dever jurídico atribuído, exclusivamente, ao contribuinte**), efetuada pelo próprio contribuinte e passível de fiscalização e de possível homologação ou não;
- d) Que devam **restar ausentes situações comprovadamente dolosas, fraudulentas ou dissimulatórias**; pois, não há de se falar em prazo para fiscalizar (veja-se, não falo em prazo para “constituir crédito”) em situações

viciadas em que o contribuinte age ilicitamente procurando ocultar a realização de fatos geradores.

Presentes os requisitos destacados acima e se a Fazenda **permanecer inerte** durante o intervalo previsto no ordenamento, não efetuando sua atividade de fiscalização, temos que o crédito tributário autoconstruído pelo contribuinte **restará extinto, conforme previsão do artigo 156, V do CTN.**

Assim, o efeito extintivo previsto no **artigo 150, §4º do CTN** resolve, através da temporalização numérica de cinco anos, uma situação de **instabilidade jurídica** versando sobre relação tributária formalizada, exclusivamente, pelo contribuinte.

O contribuinte criou relação jurídica, colocando-se na desconfortável situação de sujeito passivo com dever jurídico a uma determinada prestação em relação a um sujeito ativo, seu credor. Situação esta que passou ao largo dos “olhos” do fisco por mais tempo que o previsto como razoável pelo legislador do CTN, resolvendo-se de forma fulminante e definitiva, pela ação extintiva do tempo jurídico de cinco anos a contar do “fato gerador”.

É a decadência como “fato jurídico” resolvendo relação jurídica tributária em face da inércia do Estado-fiscal.

Tal norma de *natureza decadencial* (construída do **artigo 150, § 4º, do CTN**) prevê prazo de cinco anos a contar do “fato gerador”, para que o Fisco verifique possíveis irregularidades ou omissões praticadas pelo contribuinte no seu auto-lançamento, pretendendo, tal interregno fatal, resolver a instabilidade gerada pela desconfortável pendência entre dois sujeitos: **(i)** da Fazenda Pública, com direito subjetivo a uma prestação tributária não resolvida; **(ii)** do contribuinte, com o correlato dever jurídico de cumprir tal prestação.

- **Em busca da constituição de ofício do crédito tributário pelo artigo 173, I do CTN**

Na constatação de irregularidades ou omissões praticadas pelo contribuinte em sua atividade enunciativa de autolançamento, deve o fisco, em face do previsto no **artigo 149, V do CTN, efetuar de ofício** o lançamento tributário que entender juridicamente correto, de acordo com o ordenamento vigente, seja de forma integral ou complementar ao realizado pelo contribuinte (conforme previsão do **artigo 150 em seus §§ 2º e 3º do CTN**).

Por sua vez, norma do **art. 149, V do CTN** pode ser assim construída:

ANTECEDENTE	CONSEQUENTE
Se comprovada a omissão ou a inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade de autolançamento,	DEVE a autoridade administrativa efetuar o lançamento na modalidade “de ofício”.

Esta constatação de irregularidade pode ocorrer a partir **do dia seguinte ao do fato gerador (fato social)**, devendo, então, o fisco efetuar, **de ofício, o lançamento tributário, nos termos do artigo 142 do CTN**, na primeira oportunidade jurídico-operacional possível.

Se a Fazenda Pública **permanecer inerte por mais de cinco anos** a contar da data do **fato gerador**, como supra destacado nos termos do **artigo 150, §4º do CTN**, nada mais poderá fazer; o crédito constituído pelo contribuinte, mesmo irregular, **restará extinto** pela chamada **homologação tácita**. Na verdade houve perda de prazo do fisco de se manifestar sobre a regularidade ou não do contribuinte em sua atividade de autolançamento.

Não há instrumentalização normativa suficiente a *ressuscitar* relação jurídica tributária considerada extinta pelas **regras do jogo jurídico da decadência**; este o efeito extintivo do **artigo 150, §4º do CTN, quando da tal tácita homologação**.

Assim, apesar do prescrito pelo **artigo 150, §4º, do CTN** não prescrever **de forma direta** sobre a possibilidade do lançamento de ofício, **o faz de forma mediata**, através da limitação temporal para o passo anterior que é o de fiscalizar (homologando ou não); pois interregno fatal de natureza decadencial resolve a obrigação tributária formalizada pelo contribuinte, **extinguindo-a de forma definitiva**.

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

Art. 173 – O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; [g.n.]

Formalizando o **artigo 173, I do CTN**:

ANTECEDENTE	CONSEQÜENTE
Se a Fazenda Pública pode efetuar o lançamento de ofício, constituindo o crédito tributário	Então, deverá fazê-lo dentro do prazo de 05 anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte da data de tal possibilidade.

A ação enunciativa prevista no dispositivo normativo é a de “**constituir o crédito tributário**” pelo lançamento, nos termos do **artigo 142 do CTN**.

O prazo dado ao Estado-fiscal para tal ação constitutiva é a do **artigo 173, I, do CTN**, que deve **sempre ser observado nos lançamentos de ofício**; restando **ineficaz, tal observância temporal**, em caso de resolução de natureza decadencial de obrigação tributária autolancada e atingida fatalmente pelo advento do menor interregno prescrito pelo **artigo 150, §4º do CTN**; este, estipulando, sempre, um **prazo exato de**

cinco anos para homologação; aquele, um prazo maior ou igual a cinco anos para constituição de crédito de ofício.

- **Entendendo a sequência de aplicação dos dispositivos**

Em sequência **lógico-sistemática** de incidência/aplicação destes artigos temos:

a) Se totalmente satisfeitos os requisitos de aplicação do **artigo 150, §4º do CTN**, deve-se observar o prazo de **cinco anos contados da data do fato gerador (data do fato jurídico ou do fato social)** ali inserto para, em caso de omissões ou irregularidades na atividade de autolancamento efetuar-se o **lançamento de ofício**, conforme prescreve o **artigo 149, V do CTN**, restando inócua a busca de maior prazo ofertado pelo **artigo 173, I do CTN**, pois no período a maior por ele garantido, se **inerte o fisco no prazo para fiscalização (com possível homologação ou não) regido pelo artigo 150, §4º do CTN**, o crédito autoformalizado pelo contribuinte, mesmo socialmente irregular, restará juridicamente considerado regular, tendo sua extinção prontamente reconhecida (**homologação tácita**);

b) Se ausentes quaisquer dos requisitos para a incidência/aplicação do **artigo 150, §4º, do CTN não haverá prazo para a verificação de possíveis irregularidades (não haverá prazo para homologação; para fiscalização)**, porém, em face destas, teremos um interregno fatal para a **constituição de ofício** do crédito tributário, por meio do lançamento suportado pelo **artigo 142 do CTN**: o período estipulado pelo **artigo 173, I do CTN**.

DA CONCLUSÃO

Em face destas considerações, verificamos que a natureza jurídica dos prazos estipulados pelos **artigos 150, §4º e 173, I do CTN**, por **referirem-se a ações enunciativas normativas diversas e obrigatoriamente sequenciais e não logicamente simultâneas**, denotam consequências jurídicas diversas: (i) o

primeiro atinente ao resultado positivo ou negativo fiscalizatório, determinando um prazo de cinco anos a contar do “fato gerador” para sua conclusão; **(ii)** o segundo para a constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício, nos termos do **artigo 142 do CTN**.

Não há de se escolher um prazo ou outro; sempre, para a constituição de crédito tributário de ofício, deve-se atentar para o **artigo 173, I do CTN**; porém, torna-se inócua tal busca temporal, se já, pelo **artigo 150, §4º do CTN**, verificar-se que o Estado teria descumprido o prazo hábil a ser respeitado em sua atividade anterior de fiscalização; evidentemente, se presentes os requisitos de aplicação do prazo de homologação.

Se não deu tempo para fiscalizar (**aplicação do artigo 150, §4º do CTN**), então não há a possibilidade jurídica de se constituir de ofício crédito tributário em face de irregularidade não reconhecida juridicamente por preclusão temporal.

Por outro lado, como o prazo do **artigo 150, §4º do CTN** é menor ou igual ao **do artigo 173, I do CTN**, se, na presença dos requisitos à incidência homologatória, verificar-se irregularidade de autolancamento, evidente que haverá tempo à constituição de ofício reparador, tornando-se também inócua a busca do prazo de tal constituição. Se o prazo estipulado para fiscalizar resta cumprido, então, evidente que será possível constituir o **crédito tributário de ofício**.

Por último, se não cumpridos quaisquer dos requisitos exigidos pelo **artigo 150, §4º do CTN**, **não há prazo fatal para a sua atividade fiscalizatória (homologatória ou não); mas, se deve obrigatoriamente verificar a possibilidade temporal de constituição de crédito reparador do artigo 173, I do CTN**.

BIBLIOGRAFIA

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009a.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009b.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

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

_____. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. Max Limonad, 2000.