

A decadência no lançamento por homologação de acordo com a lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional

Leandro Sarai

lsarai@adv.oabsp.org.br

SUMÁRIO: ABREVIATURAS. INTRODUÇÃO; 1. DO LANÇAMENTO; 1.1 CONCEITO 1.2 LANÇAMENTO COMO DEVER E COMO DIREITO; 1.3 LANÇAMENTO COMO ATO ADMINISTRATIVO; 1.4 LANÇAMENTO COMO ATO DECLARATÓRIO E CONSTITUTIVO; 1.5 LANÇAMENTO COMO ATO DOTADO DE AUTO EXECUTORIEDADE 1.6 MODALIDADES DE LANÇAMENTO; 1.6.1 LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO; 1.6.2 LANÇAMENTO DE OFÍCIO; 1.6.3 LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. 2 - A DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO; 2.1 CONCEITO DE DECADÊNCIA 2.2 FUNDAMENTOS ZETÉTICOS DO INSTITUTO; 2.3 PRESCRIÇÃO; 2.4 REGRA GERAL DA DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO; 2.4.1 ART. 173, INCISO I; 2.4.1.1 NO LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO; 2.4.1.2 NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO; 2.4.1.3 NO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO; 2.4.2 ART. 173, INCISO II; 2.4.2.1 INTERRUPTÃO DO PRAZO DECADENCIAL? 2.4.3 ART. 173, PARÁGRAFO ÚNICO. 3 - DECADÊNCIA NO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO; 3.1 DEFINIÇÃO DAS HIPÓTESES; 3.1.1 PAGAMENTO INTEGRAL; 3.1.2; INADIMPLEMENTO TOTAL 3.1.3 PAGAMENTO PARCIAL; 3.1.4 EXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. CONCLUSÃO. BIBLIOGRAFIA

ABREVIATURAS

CTN = Código Tributário Nacional

CR = Constituição da República Federativa do Brasil

CPC = Código de Processo Civil

IPTU = Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana

IPVA = Imposto sobre a propriedade de veículos automotores

ITBI = Imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis.

ITCD = Imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos

ITR = Imposto sobre a propriedade territorial rural

RESP = Recurso Especial

STJ = Superior Tribunal de Justiça

▪

INTRODUÇÃO

Nota-se grande controvérsia acerca dos prazos de que dispõe a Fazenda Pública para efetuar o lançamento do crédito tributário.

Grande parte das polêmicas surge da própria interpretação do Código Tributário Nacional que, em alguns pontos, pode levar a crer que existam contradições.

Mas a própria doutrina contribui para os entraves quando, equivocadamente, lança-se à análise do Código Tributário Nacional com conceitos preconcebidos, e fica chocada quando estes não são adequados àquele.

Questões são levantadas como: seria possível haver interrupção do prazo decadencial? Traria o inciso II e o parágrafo único do art. 173 do CTN hipóteses de interrupção do prazo decadencial?

Outras ainda que, em princípio, parecem mais intrincadas: como pode a decadência extinguir o

crédito tributário (art. 156, V, CTN) se para este existir é necessário o lançamento (art. 142, CTN), mas é justamente por não lançar que ocorre a decadência (art. 173, CTN)?

Mas a principal questão é justamente qual o prazo de decadência para a modalidade de lançamento por homologação (art. 150, CTN), em face das disposições divergentes do art. 173 do CTN e do parágrafo 4.º do art. 150 do CTN.

Para tentar solucionar esses problemas, far-se-á, inicialmente, um estudo do instituto do lançamento.

Após, será verificada a decadência no âmbito do direito tributário, bem como seus prazos.

Por fim, pretende-se chegar a uma resposta sobre o prazo decadencial no lançamento por homologação, refutando algumas teses levantadas sobre o mesmo tema.

1. DO LANÇAMENTO

1.1 CONCEITO

Os elementos do conceito de lançamento são extraídos do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

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.

Por meio do lançamento, a Administração chega ao valor devido pelo sujeito passivo, que tem oportunidade de acompanhar o procedimento, bem como impugná-lo.

Seus pontos essenciais são:

- Ato privativo da Administração, excluindo, portanto, qualquer outro ente, inclusive o sujeito passivo;
- Apuração da obrigação tributária, com todos seus elementos: sujeito passivo, crédito, prazo etc..
- Constituição o crédito tributário, que, embora exista desde o nascimento da respectiva obrigação, somente se torna certo e exigível após a apuração;
- Imposição de penalidade, caso seja verificada alguma infração.

1.2 LANÇAMENTO COMO DEVER E COMO DIREITO

Todo direito pressupõe relação jurídica. Se alguém tem direito, esse sempre é exigível perante outrem, que, por sua vez, tem o correlativo dever.

Ainda que se encare o direito de uma forma objetiva, e se negue o direito subjetivo, é inquestionável que, se de um lado o ordenamento impõe deveres a determinados sujeitos, de outro, tem que atribuir a exigibilidade de seu cumprimento a alguém.

Aliás, essa atribuição do “poder de exigir” é indispensável na medida em que o Judiciário, órgão a quem se reclama quando violada a norma (art. 5.º XXXV, CR), rege-se pelo princípio da inércia.

Seja como for, o exercício do lançamento é um direito, conforme expressamente menciona o art. 173, *caput*, do CTN.

Na relação jurídica envolvendo o lançamento, a Administração ocupa o pólo ativo com o direito ao seu exercício, cabendo ao sujeito passivo o dever de suportá-lo.

Note-se que referido direito é potestativo, pois influi na esfera jurídica do sujeito passivo independentemente da vontade deste.

Esse entendimento é encontrado em CARLOS AUGUSTO JENIÊR (In MACHADO, 2002, p. 63).

PAULO DE BARROS CARVALHO (1996), todavia, aponta o caráter de poder do lançamento. Mas seria o poder figura jurídica?

Embora o Estado de direito reconheça a existência do poder, este é submetido à supremacia constitucional, que regula a forma pela qual é exercido.

É o que se depreende do parágrafo único do art. 1.º da Constituição da República, verbis:

Art. 1.º [...]

Parágrafo único - Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Nessa linha, infere-se que o exercício do poder implicará a criação de direito, consubstanciado no ordenamento jurídico.

A partir daí, somente existe direito. E o exercício do direito, de forma coativa, somente raramente é permitido ao indivíduo, pelas seguintes razões:

- De um lado, se tudo fosse permitido sem a intervenção do Estado, este perderia sua razão de ser. O homem voltaria ao estado de natureza. Reinaria o capricho e a arbitrariedade. Todas relações seriam regidas pelo poder do mais forte. Cada qual defendendo a própria conservação, e os conseqüentes próprios interesses;
- De outro, se fosse exigido pelo direito a intervenção do Estado em toda e qualquer relação, haveria muitas injustiças. Os casos de urgência não seriam atendidos. Em muitos casos se estaria permitindo que primeiro viesse a injustiça para depois o Estado garantir o *status quo ante*, mas que nem sempre seria possível.

Da síntese das razões expostas, busca-se uma situação de equilíbrio. Certas situações são escolhidas, em que é vedado ao indivíduo exercer, per se, as próprias razões (art. 345 do Código Penal).

Em outros casos, permite-se o agir pelo próprio indivíduo, como, por exemplo: art. 1.210, § 1.º, CC; art. 9.º CR; art. 142 c.c. art. 149 do CTN.

Nessa linha, ressuma não ser o lançamento um poder, mas direito potestativo e que se exerce sem prévia autorização judicial.

A sujeição dos indivíduos fiscalizados é a figura jurídica correlata a esse direito: o dever de abster-se de impedir e, em certos casos, de colaborar.

De outro lado, a Administração tem o dever de lançar, sob pena de responsabilidade. Depreende-se esse dever tanto da adstrição ao princípio da legalidade, insculpido no art. 37, *caput*, da Constituição da República, quanto do parágrafo único do art. 142 do CTN, que prevê, *verbis*:

Art. 142 [...]

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Se há dever, deve-se perquirir onde está o direito e a relação a que se referem.

O crédito tributário diz respeito ao direito público. Ao Administrador, esse crédito é indisponível. A aparente disposição decorre de autorização legal.

Nessa linha, o direito é da sociedade. O não cumprimento do dever de lançar, viola o direito correlativo da sociedade, a quem em última análise pertence o erário.

A violação desse direito dá ensejo a medida no âmbito administrativo consistente, por exemplo, no processo administrativo para punição do servidor faltoso.

Pode ensejar, eventualmente, conseqüências no âmbito penal.

Dá azo à propositura de ação popular, nos termos do art. 5.º, LXXIII, da Constituição da República.

Pode, ainda, na esfera civil, gerar direito ao ressarcimento.

Conclui-se, então, que o lançamento está entre duas relações.

A primeira relação é entre a pessoa política e a sociedade. Dentro da pessoa política há sub-relações. O dever que se inicia no funcionário a quem a competência foi delegada. Por sua vez, ele tem dever perante o delegante, que, por sua vez, tem-no para a pessoa política, que, por fim, está vinculada à lei (art. 37, *caput*, da Constituição da República).

A segunda relação está entre a pessoa política e o sujeito passivo. Aquela tem o direito, este, o dever.

Portanto, lançamento é dever e é direito, conforme a relação que se enfoca.

Por fim, vale registrar que, sendo o ordenamento jurídico –ainda que idealmente– um todo consistente, ou seja, sem a existência de antinomias jurídicas (FERRAZ JUNIOR, 2003, p. 206), não seria concebível que dentro dele houvesse normas impondo deveres ao mesmo outras normas proibissem o cumprimento destes.

1.3 LANÇAMENTO COMO ATO ADMINISTRATIVO

Há certa controvérsia quanto ao lançamento ser ato ou procedimento, conforme aponta PAULO DE BARROS CARVALHO (1996, p. 256 e segs.).

HELY LOPES MEIRELLES define o procedimento administrativo nos seguintes termos (2001, p.148):

Procedimento administrativo (procedimento administrativo – opération administrative – Administrativverfahren) é a sucessão ordenada de operações que propiciam a formação de um ato final objetivado pela Administração. É o iter legal a ser percorrido pelos agentes públicos para a obtenção dos efeitos regulares de um ato administrativo principal.

Mesmo na formação de um ato administrativo, não se pode desconsiderar a existência de um procedimento próprio e específico, ainda que simples, conforme lembra CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO:

É certo, como bem salienta Carlos Ari Sundfeld, que entre a lei e o ato administrativo existe um intervalo, pois o ato não surge como um passe de mágica. Ele é o produto de um processo ou procedimento através do qual a possibilidade ou a exigência supostas na lei em abstrato passam para o plano de concreção. No final se estampa a “vontade” administrativa. Evidentemente, existe sempre um *modus operandi* para chegar-se a um ato administrativo final.

Assim, não é difícil perceber que um procedimento sempre haverá, pois o ato, como dito, não surge do nada. Tal procedimento –isto, sim– terá sido *mais ou menos amplo, mais ou menos formalizado, mais ou menos acessível aos administrados, mais ou menos respeitador de exigências inadversáveis do Estado de Direito ou de regras explícitas do ordenamento positivo*. Sua ocorrência é indubitosa, exista ou não uma lei geral de processo ou procedimentos administrativos.

Sob essa ótica, embora seja correto o entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO no sentido de que o lançamento seja um ato administrativo (1996. p. 262 e segs.), não se pode negar a existência de um procedimento para sua realização.

Aliás, SACHA CALMON NAVARRO COELHO (2003, p. 651) menciona que:

O lançamento é ato. Antes dele há um procedimento preparatório. Depois dele podem ocorrer, também, procedimentos revisionais, visando confirmar ou infirmar, no todo ou em parte, a sua integridade, por iniciativa do contribuinte ou do Estado, nos casos previstos em lei.

Por fim, vale mencionar as palavras de LUCIA VALLE FIGUEIREDO, que define o lançamento como “ato constitutivo-formal, resultante de procedimento administrativo” (In MACHADO, 2002, p. 366).

1.4 LANÇAMENTO COMO ATO DECLARATÓRIO E CONSTITUTIVO

Com o fato gerador, nasce a obrigação tributária, conforme § 1.º do art. 113 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Sendo certo que não há obrigação sem crédito, suscitou grande divergência doutrinária o fato de o art. 142 do CTN afirmar que o lançamento “constituiria” o crédito tributário.

Essa controvérsia é apontada, por exemplo, por LUCIANO AMARO (2002, p.324).

Para FÁBIO FANUCCHI, o lançamento tem por efeito principal o de constituir o crédito tributário e o de declarar a obrigação que lhe corresponde (1979, p.280).

Indubitavelmente, se existe algum crédito, este nasce com sua obrigação correspondente. Sob esse enfoque, o lançamento apenas declararia uma situação preexistente, fixando a liquidez e certeza do crédito tributário.

De outro lado, para que a Administração Pública passe a ter pretensão, o lançamento é imprescindível. Nesse prisma, nota-se o caráter constitutivo do lançamento.

VITTORIO CASSONE (2001, p. 183), contudo, anota que o caráter constitutivo do lançamento está na individualização do fato gerador, na apuração do montante do tributo devido.

Assim, embora o lançamento apresente caráter declaratório e constitutivo, deve ser ressaltado que o objeto da declaração não é o mesmo da constituição.

Nessa esteira, lembra SACHA CALMON NAVARRO COELHO (2003, p. 651) que a expressão “constituir” não é utilizada no art. 142 do CTN com o sentido de criar, “nem se reporta ao significado de ato jurídico constitutivo”.

1.5 LANÇAMENTO COMO ATO DOTADO DE AUTO-EXECUTORIEDADE

O lançamento é um ato administrativo dotado do atributo da auto-executoriedade, que consiste na possibilidade de execução independentemente de autorização judicial.

Sobre referido atributo, preleciona CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO (2003, p 383):

é a qualidade pela qual o Poder Público pode compelir materialmente o administrado, sem precisão de buscar previamente as vias judiciais, ao cumprimento da obrigação que impôs e exigiu.

Decorre expressamente da lei, ou implicitamente, “quando a executoriedade é condição indispensável à eficaz garantia do interesse público confiado pela lei à Administração; isto é, nas situações em que, se não for utilizada, haverá grave comprometimento do interesse que incumbe à Administração assegurar” (MELLO, 2003, p. 385).

PAULO DE BARROS CARVALHO (1996, p.275) também aponta esse atributo do lançamento.

1.6 MODALIDADES DE LANÇAMENTO

Embora a lei diga modalidades, na realidade o que mudam são as circunstâncias em que o lançamento é realizado, e não o lançamento em si, que sempre é realizado pelo próprio fisco, por ser-lhe atividade privativa.

Assim, em alguns casos a Fazenda Pública dispõe de todas as informações necessárias para o lançamento, não dependendo de qualquer auxílio do sujeito passivo.

Em outros, depende de declarações a serem prestadas pelo sujeito passivo antes de cada lançamento.

Há outras situações em que o próprio sujeito passivo realiza a atividade de apurar o tributo devido e recolhê-lo, sendo que o fisco, ao fiscalizá-lo, verifica a exatidão de seu procedimento. Essa verificação envolve a atividade do lançamento, pois, para verificar, é necessário, ainda que apenas mentalmente, apurar o montante devido e comparar com o resultado a que chegou o sujeito passivo. Assim, estando correto, a Administração apenas homologa a apuração realizada por este.

Conquanto o tema desse trabalho esteja ligado ao lançamento por homologação, mister, ainda que superficialmente, tecer algumas considerações sobre cada modalidade.

1.6.1 LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO

Essa modalidade também é conhecida como lançamento misto, uma vez que a atividade do fisco é auxiliada pelo sujeito passivo por meio de declarações prestadas.

A base legal dessa modalidade é o art. 147 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

O § 1.º apresenta uma aparente contradição: Ora, se o declarante alega que errou, tem que provar seu erro somente quando a correção da declaração reduzir ou excluir o tributo devido. Porém, se houver alegação de erro na declaração anteriormente prestada, e a nova levar à cobrança de quantia superior, não é necessária comprovação.

Qualquer declaração deveria estar acompanhada de provas, uma vez que a obrigação tributária decorre da incidência da lei, e não da simples declaração.

De outro lado, o erro deve ser comprovado por quem o alega.

Outro problema está na restrição que se impõe ao estabelecer que só é possível corrigir o erro antes da notificação do lançamento. Se após o lançamento o fisco descobrir que está cobrando mais do que o devido, deve, de ofício, corrigir o erro. O mesmo se estiver cobrando menos (art. 149 do CTN).

O lançamento por declaração é utilizado, por exemplo, em relação ao imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis e direitos a estes relativos – ITBI, bem como no imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação – ITCD (COELHO, 2000, p. 226).

VITTORIO CASSONE (2001, p. 184) aponta o Imposto de Renda como sujeito ao lançamento por declaração.

Porém, não se pode concordar com esse entendimento, na medida em que o sujeito passivo recolhe o tributo sem prévio lançamento por parte do fisco. As informações prestadas apenas auxiliarão em eventual fiscalização para conferir a exatidão do montante recolhido.

Como se vê, o Imposto de Renda está sujeito ao lançamento por homologação.

1.6.2 LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Todo lançamento é de ofício, no sentido de que é feito pela autoridade administrativa sem provocação de ninguém.

Porém, quando se trata de modalidade de lançamento, o de ofício é aquele realizado nas hipóteses do art. 149 do CTN.

HUGO DE BRITO MACHADO (2003, p.155) menciona que referido lançamento ocorre sem a colaboração do sujeito passivo.

Porém, isso nem sempre é assim. Nos casos em que o fisco necessite de informações para realizar o lançamento, ele notificará o sujeito passivo, ou mesmo terceiros, para que prestem esclarecimentos. Isso não deixa de ser uma colaboração.

Obviamente que, sem referidos esclarecimentos, o fisco pode recorrer a outros remédios –multas, arbitramento etc.–. Nesse sentido, sim, pode-se falar em realização do lançamento independentemente de colaboração.

No CTN, o lançamento de ofício aparece nesses termos, *verbis*:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não existindo o direito da Fazenda Pública.

O que pode ser notado aqui é que, se o sujeito passivo não realizar a conduta que lhe é determinada por lei nas modalidades de lançamento por declaração e por homologação, surge para o fisco o dever de lançar de ofício.

São lançados de ofício, por exemplo, o IPTU, o ITR e o IPVA (COÊLHO, 2000, p. 226).

1.6.3 LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Essa modalidade tem sua matriz no art. 150 do CTN, *verbis*:

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.

Nos termos expostos *supra*, ficou esclarecido que o lançamento é privativo da Administração.

Como se disse, nessa modalidade de lançamento, o fisco verifica a exatidão da apuração realizada pelo sujeito passivo.

Estando correto o valor recolhido, ocorre a homologação, com a extinção da condição resolutória, tornando-se definitivo o pagamento efetuado.

O termo “antecipado” previsto no *caput* e no § 1.º significa que o pagamento deve ser feito antes de o fisco efetuar o lançamento, ou sem aguardar que este seja realizado (AMARO, 2002, p. 352).

Não é antecipado em relação ao vencimento, que, se não observado, implicará mora do sujeito passivo, e as conseqüências pertinentes, como multa, juros, correção monetária etc.

Caso o sujeito passivo efetue o pagamento com atraso, mas antes do lançamento, e sem recolher os acessórios devidos pela mora, o valor pago será considerado, nos termos do §3.º supramencionado, ficando em aberto apenas o saldo.

Note-se que, embora o sujeito passivo realize a atividade que seria realizada pelo fisco na apuração do tributo devido, isso não é lançamento. Contudo, LUCIANO AMARO (2002, p. 354)

anota que JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES atribui a qualidade de lançamento a essa atividade do sujeito passivo.

De outro lado, quando a Administração fiscaliza o sujeito passivo e encontra os tributos apurados e recolhidos, obviamente que não é necessário realizar novamente a apuração, mas tão-somente conferi-la e, estando correta, homologá-la.

Com relação ao prazo para essa homologação será visto no capítulo seguinte.

2 A DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1 CONCEITO DE DECADÊNCIA

SÉRGIO SÉRVULO DA CUNHA (2003, p.81) define a decadência como a “extinção do direito por omissão do seu titular”.

No mesmo sentido é a lição de SILVIO DE SALVO VENOSA (2003, p. 617) e de MARIA HELENA DINIZ (1989, p.204).

Essa omissão, normalmente, está ligada ao não exercício do direito dentro do prazo determinado pela lei, conforme esclarece e fundamenta PAULO DE BARROS CARVALHO (1996, p.314):

A decadência ou caducidade é tida como fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não-exercício durante certo lapso de tempo. Para que as relações jurídicas não permaneçam indefinidamente, o sistema positivo estipula certo período a fim de que os titulares de direitos subjetivos realizem os atos necessários à sua preservação, e perante a inércia manifestada pelo interessado, deixando fluir o tempo, fulmina a existência do direito, decretando-lhe a extinção.

2.2 FUNDAMENTOS ZETÉTICOS DO INSTITUTO

Do ponto de vista dogmático, o questionamento acerca da existência e validade da decadência esgota-se na própria norma, de modo que o estudo fica adstrito ao ordenamento.

A propósito, leciona TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR (2003, p.48):

Já falamos dessa característica da dogmática. Ela explica que os juristas, em termos de estudo estrito do direito, procurem sempre compreendê-lo e torná-lo aplicável dentro dos marcos da ordem vigente. Essa ordem que lhes aparece como um dado, que eles aceitam e não negam, é o ponto de partida inelutável de qualquer investigação. Ela constitui uma espécie de limitação, dentro da qual eles podem explorar as diferentes combinações para a determinação operacional de comportamentos juridicamente possíveis.

Do ponto de vista zetético, porém, vai-se além, para perquirir a razão da existência e os valores utilizados na lei ao criar o instituto.

A utilidade dessa análise está na criação de um mecanismo eficaz de interpretação, que serve de orientação na aplicação do instituto.

Nessa linha, verifica-se que os fundamentos da decadência são os mesmos da prescrição (VENOSA, 2003, p. 611-612; SANTI, 2001, p. 141-142; RODRIGUES, 1995, p.320-322), e estariam ligados à segurança e estabilidade das relações (CARVALHO, 1998, p.191).

Assim, SILVIO RODRIGUES (1995, p. 321) assinala:

A maioria dos escritores, entretanto, fundamenta o instituto no anseio da sociedade em não permitir que demandas fiquem indefinidamente em aberto; no interesse social em estabelecer um clima de segurança e harmonia, pondo termo a situações litigiosas e evitando que, passados anos e anos, venham a ser propostas ações, reclamando direitos cuja prova de constituição se perdeu no tempo.

Embora desfavorável, em princípio, a extinção do direito pela decadência, isso é compensado pelos fundamentos apontados (VENOSA, 2003, p. 612).

2.3 PRESCRIÇÃO

É necessário que se faça menção ao instituto da prescrição em razão de sua estrita ligação com o da decadência.

A prescrição é instituto que extingue a pretensão, no sentido atribuído pelo Código Civil. “Conduz à perda do direito de ação por seu titular negligente, ao fim de certo lapso de tempo, e pode ser encarada como força destrutiva” (VENOSA, 2003, p. 612).

Com efeito, dispõe o art. 189 do Código Civil, *verbis*:

Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.

Como se vê, pretensão, aqui, é exigibilidade da satisfação de um direito.

Mas é exigibilidade juridicamente protegida, ou seja, aquela que merece reconhecimento por parte do Estado.

Porém, há outro sentido de pretensão: o meramente fático. Sob esse enfoque, pretensão é o simples ato de exigir, de pretender.

Todos podem ter pretensão no sentido fático, mas nem todos têm-na no jurídico.

Prescrição, todavia, não apenas extingue a pretensão; também extingue a exceção, a teor do art. 190 do Código Civil.

Com relação ao crédito tributário, o prazo prescricional começa a fluir a partir do lançamento (SANTI, 2001, p. 218).

A prescrição no CTN afeta a ação de cobrança do crédito tributário.

2.4 REGRA GERAL DA DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Não exercido no prazo o lançamento, perde a Administração o direito de fazê-lo, conforme art. 173 do CTN.

Sendo certo que o lançamento é indispensável para tornar exigível o adimplemento da obrigação tributária, prevê o CTN, em seu artigo 156, V, que a decadência extingue o próprio crédito tributário:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

V - a prescrição e a decadência;

Resta analisar qual seria o prazo, bem como os termos de contagem da decadência.

Isso é tratado pelo art. 173 do CTN, que dispõe, *verbis*:

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.

Serão analisados separadamente os dispositivos.

2.4.1 ART. 173, INCISO I

Primeiro dia do exercício corresponde ao primeiro dia do mês de janeiro.

Maior indagação suscita a parte final do dispositivo: qual seria o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado?

Exercício é o período compreendido entre 1.º de janeiro a 31 de dezembro, nos termos do art. 34 da Lei n.º 4.320/64, mencionado por EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (2001, p. 168).

Basta saber qual **o exercício em que lançamento poderia ter sido efetuado** para que se saiba qual é o exercício seguinte. Colocado dessa forma o problema, a questão se simplifica e, em princípio, admite duas respostas.

A primeira resposta que há é a de que o “exercício em que o fisco poderia ter efetuado o lançamento” corresponde ao último exercício compreendido no prazo de que dispõe o fisco para efetuar o lançamento. Ou seja, interpreta-se a expressão “poderia” como “até quando” pode ser feito o lançamento. Esse entendimento foi defendido, por exemplo, pelo Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, em seu voto proferido como relator no julgamento do Recurso Especial n.º 58.918-5-RS pelo Superior Tribunal de Justiça. Também expressou esse posicionamento ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO (2000, p. 45).

RICARDO LOBO TORRES (*In* MARTINS, 1999, p. 161) contesta a interpretação dada pelo STJ, embora saliente que esse entendimento vem sendo revisto, conforme Recurso Especial n.º 169.264/SP, Ac. Da 2.ª T., DJU 04/06/1998 – Rel. Min. ARI PARGENDLER (*In*: MARTINS, 1999, p. 162). Também LUCIANO AMARO (2002, p. 398) aponta revisão do referido posicionamento do STJ, mencionando o julgamento dos Embargos de Divergência no Resp. n.º 101.407-SP, DJU 8.5.2000.

A segunda resposta é dada por EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (2001, p. 188 e segs.), como refutação à tese supramencionada. Segundo ele, “poderia” significa “a partir de quando” se inicia a possibilidade de realização do lançamento. Esse se mostra o entendimento mais acertado, também adotado por LUCIANO AMARO (2002, p. 396).

Quando o CTN utiliza em seu art. 173, I, o verbo poder conjugado no tempo pretérito do modo subjuntivo, está considerando que o crédito já está extinto. Diz “poderia” justamente por que “não pode mais”, em razão da decadência.

Agora, entendido que o “poderia” diz respeito ao exercício “a partir do qual”, ou seja, onde, temporalmente, passa o fisco a ter a possibilidade de lançar, descobre-se, por conseguinte, qual é o “exercício seguinte”.

Resta ainda saber qual é esse exercício em que se torna possível a realização do lançamento. Isso dependerá da modalidade de lançamento.

2.4.1.1 NO LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO

Demonstrado que o lançamento por declaração é aquele em que o fisco aguarda a prestação de informações pelo sujeito passivo para que então efetue lançamento, bem como que a fluência do

prazo decadencial pressupõe inação do titular do direito exercitável, somente a partir do vencimento do prazo para prestar a declaração é que se inicia a possibilidade de ser efetuado o lançamento, seja ela prestada ou não.

Não havendo a declaração, em descumprimento da norma legal, nasce para a Administração o dever de lançar de ofício, conforme art. 149, II, do CTN, nos moldes abaixo.

2.4.1.2 NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

No lançamento de ofício (art. 149 do CTN), corresponde à data a partir da qual se pode efetuar o lançamento, o que normalmente coincide com a ocorrência do fato gerador.

Porém, nos casos de lançamento por declaração e de lançamento por homologação, quando há descumprimento de algum dever legal por parte do contribuinte que gere o dever de lançar de ofício, essa data será o dia seguinte ao do descumprimento da norma.

Nesse sentido, posicionam-se HUGO DE BRITO MACHADO (In: MARTINS, 1999, p. 140), DIRCEU ANTÔNIO PASTORELLO (In: MARTINS, 1999, p. 519), DIVA MALERBI (In MARTINS, 1999, p. 125), LUCIANO AMARO (2002, p. 353; p.392) e SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO (2000, p. 226).

Isso porque, nas hipóteses em que a lei determina a modalidade por declaração ou por homologação, não há previsão legal para a realização do lançamento de ofício antes do descumprimento do dever pelo sujeito passivo.

Estando a Administração adstrita à legalidade (art. 37, *caput*, da CR), não poderá, enquanto não vencido o prazo para o sujeito passivo adimplir sua obrigação, efetuar o lançamento de ofício.

Não podendo a Administração exercer seu direito de lançar nesse período, não se pode fluir o prazo decadencial, que pressupõe a existência de um direito “exercitável”.

Também SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO leciona que, havendo obstáculo ao exercício do direito de lançar, não pode correr o prazo da decadência (2000, p. 226).

2.4.1.3 NO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Nessa hipótese, nos termos expostos no tópico anterior, somente após o descumprimento da obrigação por parte do sujeito passivo, é que se considera possível ao fisco efetuar o lançamento.

Como no lançamento por homologação há um prazo para apurar o montante devido e efetuar o pagamento, é após o vencimento desta obrigação específica que nasce o direito de lançar do fisco, na modalidade de ofício, de acordo com a lição de LUCIANO AMARO (2002, p. 353) e de HUGO DE BRITO MACHADO (In: MARTINS, 1999, p. 140).

2.4.2 ART. 173, INCISO II

A data em que se torna definitiva uma decisão é aquela a partir de quando não se pode mais interpor recurso, nos termos da lei regente do respectivo processo, seja administrativo, seja judicial (SANTI, 2001, p.167).

Vício formal diz respeito a qualquer inexactidão na observância das normas que regem o procedimento do lançamento em si, sua maneira de realização.

O vício material, por sua vez, relaciona-se com a existência dos elementos da obrigação tributária,

que é a matéria tratada no lançamento.

Note-se ser possível coexistirem ambos os vícios em um lançamento.

Entretanto, embora a anulação por vício formal abra novo prazo decadencial para lançar, o mesmo não se pode garantir quando está presente um vício material.

Exemplo: se o valor do tributo devido fosse R\$ 100,00, e o fisco, ao efetuar o lançamento, apura apenas R\$ 50,00, o prazo decadencial continua a fluir normalmente com relação aos R\$ 50,00 que não foram lançados.

Por fim, deve ser mencionado o entendimento de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO (2000, p. 225) e de EURICO MARCOS DINIS DI SANTI (2001, p. 181) de que a anulação do lançamento por vício formal somente pode ser efetivada enquanto não extinto o direito da Fazenda, nos termos do art. 149 do CTN.

Ressalte-se, entretanto, que essa restrição do parágrafo único do art. 149 do CTN parece dizer respeito tão-somente ao lançamento efetuado com vício material ou ausência de lançamento, e não ao lançamento efetuado com vício formal.

Isso porque o lançamento com vício formal, conforme assinalado acima, interrompe o prazo decadencial, impedindo a extinção do direito de lançar.

Somente o vício material ou a ausência de lançamento é que permite a continuidade de fluência do prazo decadencial.

2.4.2.1 INTERRUPÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL?

LUCIANO AMARO (2002, p. 392) e SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO (2000, p. 225) assinalam que o inciso II do art. 173 do CTN apresentaria uma hipótese de interrupção do prazo decadencial, razão pela qual seria objeto de severas críticas.

RUY BARBOSA NOGUEIRA chega a mencionar que o inciso II do art. 173 “não tem validade jurídica”! (1999, p. 327)

Quanto a isso, primeiro será visto se é possível interromper um prazo decadencial e, então, verificar se o inciso II do art. 173 do CTN estaria, de fato, interrompendo referido prazo.

Partindo da premissa de que o objeto da ciência jurídica é o direito (KELSEN, 1994, p. 79), e que este é um tipo de ordenamento (BOBBIO, 1999, p. 31), verifica-se não ser apropriado se referir tão-somente às normas, como entende KELSEN (1994, p.79).

Isso porque o estudo das normas envolve necessariamente uma análise de todo o sistema jurídico em que estes estão inseridas.

Assim, tem-se que tratar a questão levantada tomando por base o vigente ordenamento jurídico brasileiro, dentro qual, preponderantemente, a Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966 – o Código Tributário Nacional.

É nessa Lei que serão verificados o instituto do lançamento, os prazos para sua realização e, conseqüentemente, a questão da decadência, que, no caso, diz respeito exatamente à extinção do direito de lançar.

Entretanto, não se pode estudar referidos institutos tomando-os com base em conceitos

preconcebidos, quer dizer, precedentes à lei.

Os conceitos devem descrever o direito. Não é o direito que tem que se amoldar aos conceitos. Não é o objeto que tem que se adequar à ciência que o estuda (GORDILLO, Agustín. *Princípios gerais de direito público*. trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: RT, 1977, p.13. *Apud* SUNDFELD, 1996, p. 125).

Nada obstante, fato interessante, a propósito, levantado por CARLOS ARI SUNDFELD (1996, p.124) é a divergência entre os juristas ao analisarem a mesma norma.

Em relação a isso, PAULO DE BARROS CARVALHO (1996, p. 6), inclusive referenciado por SUNDFELD (1996, p.124), esclarece:

A norma jurídica é a significação que colhemos da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como produto da percepção do mundo exterior, captados pelos sentidos. Vejo os símbolos lingüísticos marcados no papel. Esse ato de apreensão sensorial propicia outro, no qual associo idéias ou noções para forma juízo, que se apresenta, finalmente, como proposição. (...) A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito. Basta isso para nos advertir que um único texto pode originar significações diferentes, consoante as diversas noções que o sujeito cognoscente tenha dos termos empregados pelo legislador. Ao enunciar os juízos, expedindo as respectivas proposições, ficarão registradas as discrepâncias de entendimento dos sujeitos, a propósito dos termos utilizados.

Além disso, adianta-se, desde já, que os conceitos de lançamento e de decadência utilizados no contexto do direito tributário não serão completamente adequados a todo ordenamento, embora este seja um único sistema.

De qualquer forma, o próprio Código Civil, dispõe em seu art. 207, *verbis*:

Art. 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.

Essa norma do Código Civil se aplica de forma geral ao restante do ordenamento. Note-se que, expressamente, reconhece que a própria lei pode dispor acerca de interrupção, suspensão e interrupção do prazo decadencial (MACHADO, 2003, p. 193).

Desse modo, somente se não houve disposição legal em contrário, é que não haverá interrupção do prazo decadencial.

Pacificada assim, a possibilidade de o prazo decadencial sofrer interrupção, é necessário verificar se o inciso II do art. 173 do CTN traria uma tal hipótese.

Em princípio, não seria hipótese de interrupção.

Se a Fazenda efetua o lançamento no prazo legal, o próprio exercício deste direito é que interrompe o prazo decadencial.

Vindo o lançamento a ser anulado por vício formal, novamente inicia-se a contagem de um prazo de 5 (cinco) anos, para que este seja efetuado.

Nota-se que há aqui, isso sim, instauração de novo prazo, e não interrupção, pois esta já ocorrera quando do lançamento anterior.

2.4.3 ART. 173, PARÁGRAFO ÚNICO.

Esse dispositivo, para alguns autores, como LUCIANO AMARO (2002, p. 393), SACHA CALMON NAVARRO COELHO (2000, p. 224), EURICO MARCOS DINIZ DI SANTI (2001, p. 169) e HUGO

DE BRITO MACHADO (2003, p. 190), só se aplica antes do início do prazo previsto no inciso I do art. 173 do CTN, ou seja, somente antecipa a contagem do prazo decadencial.

Nessa linha de raciocínio, ocorrendo fato gerador em um dado exercício, e havendo notificação ao sujeito passivo nesse mesmo exercício, o prazo para lançar correria a partir desta notificação, e não do primeiro dia do exercício seguinte, antecipando a fluência do prazo.

Sem embargo da autoridade dos mencionados autores, esse entendimento não parece aplicar a melhor hermenêutica.

Aqui, mostra-se, salvo melhor juízo, um caso claro em que deve ser aplicado o brocardo “onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir”.

Desse modo, mesmo se a notificação ocorrer quando da fluência do prazo previsto no inciso I do art. 173 do CTN, será aberto uma nova contagem do prazo para lançar. Esse entendimento é adotado, por exemplo, por ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO (2000, p. 45).

Nesse dispositivo também poderia ser perquirido se se trata de uma hipótese de interrupção do prazo decadencial para o lançamento.

Vale aqui o que foi dito no tópico 2.4.2.1 *supra*.

Acresça-se, todavia, que a interpretação sistemática desse dispositivo leva ao entendimento de que os incisos I e II do art. 173 do CTN revelam o prazo para iniciar o lançamento, enquanto o parágrafo único trataria do prazo para terminar o lançamento que foi iniciado.

3 DECADÊNCIA NO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

3.1 DEFINIÇÃO DAS HIPÓTESES

Chega-se, então, ao ponto central deste trabalho, onde, para facilitar a análise, dividir-se-á a análise por hipóteses, buscando a formulação de uma teoria geral para os casos de lançamento por homologação.

Em princípio, apresentam-se como possíveis as seguintes hipóteses, abstendo-se da existência de dolo, fraude e simulação, que serão analisadas ao final:

- pagamento integral;
- inadimplemento total; e
- pagamento parcial.

3.1.1 PAGAMENTO INTEGRAL

Essa primeira hipótese mostra-se a mais tranqüila, em termos de controvérsia.

O prazo para o fisco homologar o pagamento efetuado é o previsto no § 4.º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados da data do fato gerador (AMARO, 2002, p. 392; SANTI, 2001, p. 170; COELHO, 2000, p. 226).

Não havendo a verificação por parte da Fazenda Pública, surge a presunção legal de que a atividade executada pelo contribuinte está correta, considerando-se efetuado e homologado o lançamento. É a chamada homologação tácita (AMARO, 2002, p. 355).

Havendo a homologação, expressa ou tácita, extingue-se o crédito tributário “definitivamente”, nos termos do § 4.º do art. 150 do CTN. Ao que parece, o termo “definitivamente” é utilizado para significar a extinção da cláusula resolutória do §1.º do art. 150, vigente desde o pagamento antecipado.

Verifica-se, assim, a extinção pela hipótese prevista no inciso VII do art. 156 do CTN, *verbis*: Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;**3.1.2 INADIMPLEMENTO TOTAL**

Não havendo qualquer pagamento, ocorre descumprimento da obrigação tributária, nos termos do art. 149 do CTN, ensejando a realização de lançamento de ofício, conforme já mencionado nos itens 2.4.1.2 e 2.4.1.3.

Assim, o prazo decadencial para a Fazenda Pública realizar o lançamento seguiria a regra geral, de acordo com o que foi exposto no item 2.4.

Não se pode admitir que a presunção de homologação (homologação tácita) ocorra mesmo na inexistência de pagamento.

Isso porque, nas palavras de LUCIANO AMARO (2002, p. 394), “a homologação não pode operar no vazio”.

Outra prova de que o § 4.º do art. 150 do CTN só se aplica para o pagamento integral, ou mesmo para o montante pago, no caso de pagamento parcial, é a expressão “definitivamente” nele prevista, fazendo referência à cláusula resolutória do § 1.º do mesmo art. 150.

Justamente porque não é possível falar em extinção provisória do crédito tributário (AMARO, 2002, p. 355), mas sim de extinção sob condição resolutória, é que se admite falar em extinção definitiva do crédito tributário, querendo significar a extinção da cláusula resolutória.

Nada obstante o entendimento aqui esposado, merece ser notado que PAULO DE BARROS CARVALHO (1996, p. 291) opta por aplicar o prazo do §4.º do art. 150 do CTN em caso de ausência de pagamento, desde que não tenha incidido a ressalva da parte final do mesmo dispositivo – dolo, fraude ou simulação:

falta de recolhimento do tributo, em termos totais ou parciais, todavia sem dolo, fraude ou simulação – o intervalo temporal, para fins de lançamento é de cinco anos, a partir do instante da ocorrência do fato jurídico tributário

3.1.3 PAGAMENTO PARCIAL

Havendo pagamento parcial, em parte será aplicado o que foi demonstrado no item 3.1.1 e em parte o aduzido no item 3.1.2.

Quanto ao montante que deixou de ser recolhido, deverá ser lançado de ofício, a teor do art. 149 do CTN, cujo prazo para tanto está no art. 173, consoante exposição do item 2.4.

O montante recolhido, por sua vez, embora não descaracterize a infração tributária, deve ser levado em conta nos termos do que dispõe os parágrafos 2.º e 3.º do art. 150 do CTN, *verbis*:

Art. 150 [...]

§ 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.

Como se vê, além de ser abatido do valor total do crédito devido, poderá influir na aplicação da penalidade, bem como em sua gradação.

Merece registro a posição de LUCIANO AMARO (2002, p. 392) e de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO (2000, p. 224; 2003, p. 721), para quem, havendo pagamento parcial, o prazo decadencial aplicável é o do § 4.º do art. 150 do CTN.

3.1.4 EXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO

Inicialmente, vale registrar que a forma como redigido o § 4.º do art. 150 do CTN leva a crer que se está tratando da hipótese de existência de dolo, fraude ou simulação somente no caso de ter havido pagamento.

Entende-se assim porque referido dispositivo trata da homologação, que, como se viu no item 2.4.1, só cabe no caso de pagamento, ainda que parcial (AMARO, 2002, p. 392; p. 394).

Porém, fica difícil, em princípio, imaginar uma hipótese em que se pagou com dolo, fraude ou simulação.

Crível é a existência destas figuras para que seja recolhido valor menor do que o devido. Aliás, todas elas, de acordo com a teoria geral do direito privado, são utilizadas com o intuito de obter algum proveito e, eventualmente, causam danos a terceiro.

Nesse sentido, quanto ao dolo, é o entendimento de SÍLVIO DE SALVO VENOSA (2003, p. 442).

MARIA HELENA DINIZ (1989, p. 232), concordando com CLÓVIS BEVILÁQUA, adota a posição de que o prejuízo integra o próprio conceito de dolo, cuja lição também é citada por SÍLVIO RODRIGUES (1995, p. 193).

No que tange à fraude, merece transcrição a lição de SÍLVIO RODRIGUES (1995, p. 226):

Age em fraude à lei a pessoa que, para burlar princípio cogente, usa de procedimento aparentemente lícito. Ela altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma. O sujeito se coloca simuladamente em uma situação em que a lei não o atinge, procurando livrar-se de seus efeitos.

SÍLVIO DE SALVO VENOSA, também aqui, menciona não ser necessário o prejuízo a terceiro para que se configure a fraude (2003, p. 488).

O último dos vícios é a simulação, consistente na “prática de ato ou negócio que esconde a real intenção” (VENOSA, 2003, p. 467), sem necessidade de prejuízo a terceiros (2003, p. 470).

Embora o prejuízo a terceiro, que, no caso deste trabalho, é a Administração Pública, não seja requisito desses vícios, o fato é que, conforme já dito acima, não se concebe que alguém deles se utilize sem interesse econômico.

Por isso, ainda que tenha havido pagamento, a existência de dolo, fraude ou simulação causa suspeita, razão pela qual o CTN impede a extinção do crédito tributário no caso da ocorrência desses ilícitos.

É nessa linha que autores como JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, mencionado por EURICO MARCOS DINIZ DI SANTI (2001, p. 165), assinala que ao direito tributário o que importa não é o dolo, a fraude ou a simulação, mas seu resultado.

Quanto a isso, vale lembrar o que dispõe o art. 136 do CTN, *verbis*:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Isso, obviamente, não afasta a aplicação de eventuais sanções especificamente pelas condutas dolosas, fraudulentas ou simuladas, conforme se infere, por exemplo, da Lei Federal n.º 8.137/90, e do art. 137 do próprio CTN.

Sem embargo da exposição feita nesse tópico, costuma-se apontar nessa parte final do § 4.º do art. 150 do CTN uma lacuna, uma vez que não haveria tratamento legal quanto ao prazo para lançar quando presente dolo, fraude ou simulação (AMARO, 2002, p. 356; p. 394).

Seguindo esse entendimento, alguns doutrinadores defendem que se deve aplicar, por analogia, a regra do art. 173, I, do CTN.

Assim, por exemplo, PAULO DE BARROS CARVALHO (1996, p. 291):

b) falta de recolhimento, integral ou parcial, de tributo, cometida com dolo, fraude ou simulação – o trato de tempo para a formalização da exigência e para a aplicação de penalidades é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Nesse sentido, ainda, LUCIANO AMARO (2002, p. 394) e SACHA CALMON NAVARRO COELHO (2000, p. 224).

Diverge desse entendimento, todavia, ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO (2000, p. 45), para quem:

O termo inicial do quinquênio decadencial dar-se-á não na data da ocorrência do fato gerador, mas no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido homologado; se, nesse prazo, o Fisco notifica o sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, a partir da data de tal notificação correrá o quinquênio.

Porém, essa não parece ser a melhor interpretação. Consoante visto até aqui, não há lacuna, e nem é necessária qualquer analogia para a decidibilidade de casos envolvendo dolo, fraude ou simulação.

Entende-se, por isso, que todo e qualquer lançamento tributário tem seus prazos regidos pelo art. 173 do CTN.

O art. 150 se aplica tão-somente ao ato homologatório, o qual só se realiza em relação aos valores recolhidos.

Em remate, se é para haver diferença de prazo decadencial entre as modalidades de lançamento, o por homologação deveria ser dotado do maior deles, ante a necessidade obter informações para lançar, inclusive sobre a existência do próprio fato gerador.

Sabe-se da falácia que é considerar o pagamento como notícia da ocorrência do fato gerador. A uma, porque na atualidade muitos pagamentos são feitos diretamente em agências bancárias, sem que o fisco tome conhecimento de quem pagou. A duas, porque, ainda que tome conhecimento de quem tenha efetuado o pagamento, nada garante que este se refira a um fato gerador que tenha acabado de ocorrer.

CONCLUSÃO

O lançamento é o ato administrativo, de caráter declaratório e constitutivo, dotado de auto-executoriedade, que representa, em relação à pessoa política, e à sociedade, um dever, ao passo

que, relativamente ao sujeito passivo, é um direito cujo exercício deve ser suportado.

Os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em caso de descumprimento de algum dever por parte do sujeito passivo, ensejam lançamento de ofício. O mesmo em relação ao lançamento por declaração.

Os prazos decadenciais para a realização do lançamento de ofício e de declaração são os previstos no art. 173 do CTN.

O ato homologatório previsto no parágrafo 4.º do art. 150 do CTN, cujo prazo é de 5 (cinco) anos contados do fato gerador, somente é praticado em relação aos montantes recolhidos. O valor dos tributos não recolhido fica sujeito ao lançamento de ofício, sujeito ao prazo decadencial do art. 173 do CTN.

O dolo, a fraude e a simulação, importam mais pelo resultado que causam em relação ao fisco, embora ensejem a aplicação de sanções mais severas, conforme se infere do art. 137 do CTN, bem como da Lei Federal n.º 8.137/90.

A ocorrência dessas figuras não muda a regra geral do prazo decadencial, prevista no art. 173 do CTN.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 8. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Trad. Maria Celeste C. J. Santos. 10.ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **A decadência e a prescrição em matéria tributária**. In: MATTOS, Mauro Roberto Gomes de; ALVES, Geral Magela (Coord.). Revista ibero-americana de direito público, RIADP: doutrina, pareceres, jurisprudência. v. II, Ano I, n.º 2 (Out./Dez. 2000) – Rio de Janeiro: América Jurídica, 2000.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 8.ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1996.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CUNHA, Sérgio Sérvulo da. **Dicionário compacto do direito**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2003.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1989, v.1.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1979, v.1.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. trad. João Baptista Machado. 4. ed. São Paulo: Martins

Fontes, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. **Curso de direito tributário**. 22. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Processo administrativo tributário**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1999. (Pesquisas Tributárias – Nova Série; n. 5).

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 26. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 15. ed. ref., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

RIBEIRO, Antônio de Pádua. **Reflexões jurídicas: palestras, artigos e discursos**. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

RODRIGUES, Silvio. **Direito civil**. 25. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995, v.1.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: parte geral**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003. (Coleção direito civil; v. 1.)