

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Marinalva Azevedo

**PAGAMENTO ANTECIPADO E A CONTAGEM DO PRAZO DE
DECADENCIA**

São Paulo
2012

MARINALVA AZEVEDO

**PAGAMENTO ANTECIPADO E A CONTAGEM DO PRAZO DE
DECADENCIA**

Monografia apresentada ao curso de
Direito Tributário, como requisito parcial
para a obtenção do título de especialista
em direito tributário pela Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo –
PUC-SP.

Orientador: Prof. MS. Luciano de Almeida Pereira

São Paulo
2012

MARINALVA AZEVEDO

**PAGAMENTO ANTECIPADO E A CONTAGEM DO PRAZO DE
DECADENCIA**

Monografia apresentada ao curso de
Direito Tributário, como requisito parcial
para a obtenção do título de especialista
em Direito Tributário.

Aprovado em ____/____/____

Orientador: Prof. _____

Prof. _____

Prof. _____

Dedico este trabalho à minhas lindas filhas Camyla e Lygia juntamente com meu companheiro José, pelo apoio incondicional em minha vida acadêmica, e minhas amigas Patrícia, Juliana e Gisele pela grande ajuda.

Um agradecimento especial ao Prof MS Luciano de Almeida Pereira.

RESUMO

A pesquisa teve por objetivo abordar a questão do pagamento antecipado e a contagem do prazo de decadência. Quando o contribuinte recolhe o tributo sem que haja análise ou intervenção do Fisco. Sendo a decadência a perda do direito por parte do sujeito ativo, no caso o Fisco, em proceder com o lançamento tributário em relação a determinado tributo, comprometendo o contexto da segurança jurídica, pelo fato de não permitir adiar o dever de agir da autoridade administrativa. Foi utilizada a pesquisa bibliográfica, pesquisando em livros, revistas especializadas, artigos publicados e jurisprudências relevantes ao tema, para levantar as informações. Com a pesquisa foi possível concluir que a ausência de pagamento do tributo não cumpre o primeiro requisito para que se proceda com a homologação, já que esta necessita da satisfação antecipada da exigência tributária. A homologação acontece nos casos específicos em que há pagamento antecipado sem a verificação prévia por parte da autoridade administrativa, conforme previsão expressa do dispositivo legal. Ao fim do prazo determinado pelo artigo 150, § 4º, do CTN, ocorre a decadência em relação ao direito de a Fazenda Pública lançar, passando a estar “definitivamente extinto o crédito tributário”. Motivo pelo qual não é mais possível o exame da apuração realizada pelo contribuinte, nem mesmo o lançamento de eventuais diferenças, tendo, então, o legislador recorrido à ficção da homologação tácita.

Palavras-chave: pagamento antecipado; decadência; prazo; tributo e fisco.

ABSTRACT

The objective of the research is the anticipated payment and the decadence term in the situations when the taxpayer pays the tribute with no review of the Revenue. The decadence is the loss of possibility of the plaintiff to exercise his rights. In this case, the Revenue cannot collect the tax assessment, affecting the security of the system because the authority may not postpone his duty of collect tribute. The research was done with surveys on books, specialized magazines and published articles as with relevant case law. It was possible to conclude that without the tribute payment the first requisite for the tax approval does not exist, considering the need of the anticipated compensation of the tribute. The tax approval happens on the cases that the anticipated payment occurs with no Revenue's control, according to the law. At the end of the term determined by the article 150, § 4º of the National Tax Code the decadence occurs and the Revenue has no right to require the tax credit and the tribute is definitely extinct. That is the reason why the analysis of the payment is no longer possible, just as the payment of any differential value, and the legislator used the fictional figure of the tacit approval.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	08
2 BREVES CONSIDERAÇÕES	10
2.1 Considerações à Evolução da Tributação.....	10
2.2 A Obrigação Tributária	12
2.3 A Constituição do Crédito Tributário.....	14
2.4 O Lançamento Tributário	16
3 O INSTITUTO DA DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA	18
3.1 A distinção entre Decadência e Prescrição.....	18
3.2 O Instituto da Decadência no Código Tributário Nacional (CTN)	19
3.3 Os Prazos dos artigos 150, §4º e 173, I, do - CTN Código Tributário Nacional.....	21
4 O PRAZO DECADENCIAL NO PAGAMENTO ANTECIPADO	25
4.1 As situações criadas pelo contribuinte	25
4.1.1 Sujeito passivo que recolhe integralmente ou parcialmente o tributo devido.....	25
4.1.2 Tributo apurado pelo sujeito passivo e não recolhido	25
4.1.3 Sujeito passivo que não recolhe o tributo	25
4.2 Do Pagamento Antecipado	26
4.2.1 O Lançamento por Homologação e o Pagamento Antecipado	26
4.3 A Polêmica a respeito do Pagamento Antecipado.....	27
4.4 A Discussão sobre o Prazo Decadencial	29
5 CONCLUSÃO	33
6 REFERÊNCIAS	34

1 INTRODUÇÃO

Os tributos são instituídos de forma positiva por meio de leis ordinárias e seu recolhimento passa a ser obrigatório por parte do sujeito passivo no momento em que ocorre o fato gerador, considerando-se que o tributo apenas pode ser exigido a partir de fundamento legal. Sendo a tributação dos particulares, denominados contribuintes, um dos meios de suprir os cofres públicos para que o Estado tenha condições de exercer suas atividades obrigacionais de prestação de serviço junto à sociedade.

Atualmente os tributos têm grande relevância social, pois são estes que possibilitam o financiamento das ações e dos programas de governo nas várias áreas de atendimento à sociedade. São inúmeros os mecanismos utilizados na arrecadação de tributos e o Direito Tributário define normas que exercem o papel de fiscalizar e regular as relações jurídicas estabelecidas entre o Estado e o contribuinte. Considerando-se que tal arrecadação não ocorre de maneira indiscriminada, pois para criar um tributo é necessária a devida delegação de competência do Estado.

No Brasil, a política econômica e tributária apresenta como uma das maiores limitações ao desenvolvimento, por isso, entender as questões tributárias é imprescindível, uma vez que o Estado, não pode implementar uma arrecadação indiscriminada e irresponsável que venha desrespeitar os limites determinados pela Constituição e pelo próprio Código Tributário Nacional – CTN.

O jornal O ESTADO DE SÃO PAULO de 23/abril/2011, na pagina Economia e Negócios traz a matéria **“Carga tributaria reduz crescimento do País”**.

Segundo pesquisador do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Ipea, o aumento de 1% na arrecadação reduz o Produto Interno Bruto (PIB) em até 3,8% no longo prazo. O aumento do volume dos impostos cobrados dos brasileiros funciona como um freio para o crescimento econômico. A conclusão é do economista Adolfo Sachsida, pesquisador do instituto acima mencionado, e responsável por um estudo inédito sobre a relação entre a carga tributaria e seus efeitos sobre o Produto Interno Bruto (PIB).

A concreta arrecadação de tributos resulta em benefícios imensuráveis à administração pública, uma vez que a evasão fiscal provoca imenso prejuízo ao erário. Desta forma, a observação do prazo decadencial é de suma importância para a Fazenda Pública, pois o crédito tributário é responsável por movimentar parte considerável da máquina estatal. Entretanto, a decadência tributária sempre foi motivo de controvérsias em relação à contagem do prazo inicial, uma vez que há duas regras principais previstas no

Código Tributário Nacional – CTN, a do § 4º do artigo 150 e do artigo 173. Mesmo no âmbito administrativo, existem diversas interpretações sobre a matéria, cujas decisões administrativas tanto defendem a contagem do prazo decadencial através da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária quanto à aplicabilidade do artigo 173 do Código Tributário Nacional - CTN para o mesmo caso concreto.

O fato é que para alguns há divergência entre os dispositivos mencionados no parágrafo anterior, e para outros os mesmos são comandos distintos; um de regra geral e outro de regra específica. Para aqueles que defendem a contagem do prazo na ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, os tributos submetidos ao regime de lançamento por homologação estão sujeitos aos termos do § 4º do artigo 150 Código Tributário Nacional - CTN, sendo esta a regra geral, exceto quando há ocorrência de fraude, dolo ou simulação, e a determinação específica, portanto, encontra-se no artigo 173 do mesmo código. E, ainda há quem diga que a regra geral da contagem de prazo é a do artigo 173 do Código Tributário Nacional - CTN, aplicando-se o mesmo nas hipóteses de não pagamento e no caso da integralidade do pagamento há incidência do § 4º do artigo 150 do mesmo código, motivo pelo qual o caso concreto é que determina o prazo em que a decadência irá se caracterizar.

A doutrina e a jurisprudência tendem a adotar a tese contida no artigo 150, § 4º, quando o contribuinte efetua o pagamento do imposto que entende dever, ou seja, efetua o pagamento antecipado (lançamento por homologação), dando início à contagem do prazo decadencial na data da ocorrência do fato gerador.

Parte-se do princípio de que o instituto da decadência se atém ao fato de que o direito se extingue com a inércia em determinado período de tempo, motivo pelo qual foi estipulado um prazo que se inicia quando o Fisco tem conhecimento ou presume a ocorrência do fato gerador. Considerando-se ainda que a inércia pode se caracterizar pelo desconhecimento do fato gerador e, desta forma, extinguir o direito, a pesquisa trata da questão se dividindo em três partes. O primeiro capítulo trata de considerações gerais do direito tributário; o segundo capítulo aborda o instituto da decadência tributária; o terceiro e último capítulo diz respeito à contagem do prazo de decadência nos casos de pagamento antecipado.

2 BREVES CONSIDERAÇÕES

2.1 Considerações à Evolução da Tributação

Nos tempos antigos, o tributo no Estado liberal não era uma fonte de renda estatal, pois o Estado não tinha uma atividade organizada que pudesse recolher tributos. Mas, conforme o Estado foi evoluindo tomou-se consciência da necessidade de encontrar meios para a manutenção de serviços sociais.

Conforme ensina Hugo de Brito Machado:

“...crescem as necessidades públicas que o Estado, como seu dever, tem de atendê-las e prestá-las. O Estado assume como necessidade pública a industrialização do país. Este contexto indica que o Estado precisará cada vez mais de dinheiro.”¹

Portanto, foi preciso criar receitas através de tributos para adquirir esse capital. Como bem observa Eduardo Sabbag:

“...o Estado necessita, em sua atividade financeira, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas.”²

Essa forma de captação de recursos do Estado é considerada uma atividade meio e o atendimento às necessidades públicas é a atividade fim, a qual depende da primeira para ser satisfeita. A atividade meio que é a atividade financeira do Estado, tinha por objetivo a arrecadação de recursos dos particulares. Inicia-se então, um interesse em relação à administração deste dinheiro. A receita pública então é todo dinheiro que integraliza o patrimônio do Estado, cujo objetivo é atender às necessidades públicas.

Como bem observado por Luciano Amaro:

“...o direito financeiro, como sistema normatizador de toda a atividade financeira do Estado, abarca, por compreensão, as prestações pecuniárias exigidas pelo Estado, abrangidas no conceito de tributo.”³

A fonte de produção da receita derivada, que consiste naquela que trata das espécies tributárias, advém de um patrimônio específico do Estado, ou seja, o patrimônio do

¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 56.

² SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 35.

³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 01.

particular, tendo esta receita como fundamento jurídico a imposição de tributo por parte do Poder Estatal, sendo tal imposição estatal regulada por lei.

O tributo, segundo Norberto Bobbio “é a prestação pecuniária paga ao Estado, ou ao ente que exerce função pública, pelo particular”⁴, que se destina a formar receita para o Estado, o qual é composto pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

“No Brasil, o poder tributário é partilhado entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido dá-se o nome de competência tributária. O instrumento de atribuição de competência é a Constituição Federal.”⁵

Portanto, há legitimidade para os entes federados, em todas as escalas, instituírem tributos. Mas foi a Constituição Federal de 1988 que trouxe significativas modificações ao sistema tributário nacional, principalmente, quanto à redistribuição dos recursos entre os entes federais. A partir dessa fase, de acordo com as palavras de Paulo Henrique Pêgas:

“(...) a União começou a ampliar a participação de tributos que não precisavam ser repartidos com os estados e municípios, como PIS, Cofins, CPMF e CSL. Esta guerra fiscal foi bastante danosa para a economia, fazendo com que o sistema tributário atual tenha um excesso de tributos e normativos, favorecendo exatamente aqueles que possuem maior poder econômico e podem recorrer a especialistas para diminuir e minimizar o impacto da carga tributária em suas atividades.”⁶

Diante do comportamento do sistema tributário brasileiro em termos evolutivos, se faz interessante transcrever a posição de Bernardo Ribeiro de Moraes relativa à evolução de estrutura do imposto ao longo dos tempos:

“(...) O direito de tributar aparece fundamentado na função do Estado de satisfazer necessidades coletivas (a finalidade da realização do bem comum e não do direito próprio, da necessidade ou da vontade do detentor do poder político); d) da compensação ocasional, o imposto passou a cobrir as necessidades permanentes; e) da prestação a cargo de certos grupos de pessoas o imposto passou a ser uma obrigação geral; f) de uma prestação em espécie ou de trabalho o imposto passou a ser uma prestação em dinheiro; e g) da prestação para cobrir fins fiscais o imposto passou a ser prestação com fins fiscais e extrafiscais, fruto do

⁴ BOBBIO, Norberto. O significado clássico e moderno de política. In: *Curso de Introdução à Ciência Política*. v. 7. Brasília: Universidade de Brasília, 1982, p. 12.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit., p. 60.

⁶ PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de Contabilidade Tributária*. 4. ed. (Rev. e Ampl.). Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2006, p. 13.

alargamento das funções do Estado e de sua ação intervencionista, através do imposto, para fomentar a produção de riqueza ou repartir riquezas existentes.”⁷

Como se pode perceber a prática da cobrança do imposto no sistema tributário brasileiro é antiga. Mas a necessidade de reforma tributária também é antiga, uma vez que o Estado sempre se valeu da cobrança de tributos para suprir suas obrigações para com a sociedade.

2.2 A Obrigação Tributária

Em termos jurídicos obrigação significa o dever de alguém que, devido a um vínculo pessoal de direito, se obriga a realizar um ato ou fato específico em relação a outra pessoa. Sendo várias as fontes das obrigações que podem nascer a partir de lei, contrato, pactos, entre outros.

A obrigação tributária, na definição de Hugo de Brito Machado é:

“...um vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).”⁸

A obrigação tributária como instituto do direito tributário tem suas próprias características e, entre elas está a de que sempre será *ex lege*, ou seja, decorrente de lei, nesse caso, da lei tributária, se subdividindo em obrigação principal e acessória. A primeira diz respeito ao recolhimento do tributo, a segunda a determinadas obrigações inerentes de cumprimento por parte do sujeito passivo, sendo a escrituração fiscal um exemplo delas. A definição e a divisão da obrigação tributária têm previsão no artigo 113 do Código Tributário Nacional - CTN.

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.

⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 419.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. Fortaleza: Malheiros, 2005, p. 549.

§ 2º - A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º - A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Importante citar as palavras de Vítório Cassone que define a obrigação tributária como sendo:

“... o vínculo que une duas pessoas, uma chamada sujeito ativo (Fisco) e outra, sujeito passivo (contribuinte), que, em vista de esta última ter praticado um fato gerador tributário, deve pagar àquela certa quantia em dinheiro denominado tributo.”⁹

José Hable, por sua vez, trata a obrigação tributária como sendo uma espécie do gênero obrigação, incluindo-a também no âmbito do direito privado, com a finalidade de dirimir controvérsias afirmando ainda que:

“Obrigação Tributária, por sua vez, é uma espécie do gênero obrigação, ou seja, uma relação entre sujeitos de deveres jurídicos, que apresenta características próprias, diferenciando-se das demais obrigações. Não se pode, porém, negar o valor das normas de direito privado obrigacional para a solução de eventuais encaixos.

Primeiramente temos a descrição na legislação de um fato que, se ocorrer, desencadeia uma obrigação tributária. Esse fato, tanto na concepção da descrição quanto da concretização é denominado pelo CTN, de "Fato Gerador". No primeiro instante é uma descrição em lei, de forma abstrata de um fato de possível ocorrência. No segundo instante, que se vier a ocorrer o fato descrito na lei, fará surgir a Obrigação Tributária.”¹⁰

Para Paulo de Barros Carvalho, nem **fato gerador** nem **hipótese tributária** são eventos que se cobririam de adjetivação jurídica. Para demonstrá-lo, parte ele de uma distinção feita por Habermas entre fatos e objetos da experiência. Os fatos seriam os enunciados lingüísticos sobre as coisas e os acontecimentos, sobre as pessoas e suas manifestações. Os objetos da experiência são aquilo acerca do que fazemos afirmações, aquilo sobre o que emitimos enunciados. Exemplificando o que entende por fato, reproduz lição de Tércio Sampaio Feraz Júnior, refletida nos seguintes termos: "É preciso distinguir entre fato e evento. A travessia do Rubicão por César é um evento. Todavia, “César

⁹ CASSONE, Vítório. *Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 147.

¹⁰ HABLE, José. *A Extinção do Crédito Tributário por Decurso de Prazo*. Brasília: Brasília Jurídica, 2004, p. 35.

atravessou o Rubicão” é um fato. Quando, pois, dizemos que é um fato que César atravessou o Rubicão, conferimos realidade ao evento. “Fato” não é, pois, algo concreto, sensível, mas um elemento lingüístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade.” ¹¹

Considerando que “**fato gerador**” e “**Hipótese de incidência**” são as expressões mais utilizadas pelos doutrinadores, conforme conceituação de Kiyoshi Harada:

“(…) costuma-se definir o fato gerador como uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária. Logo, essa expressão fato gerador pode ser entendida em dois planos: no plano abstrato da norma descritiva do ato ou do fato e no plano da concretização daquele ato ou fato descrito.” ¹²

2.3 A Constituição do Crédito Tributário

Nos termos do artigo 139 do Código Tributário Nacional - CTN: “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

Vale observar que o nascimento do crédito tributário ocorre com o lançamento tributário e, conforme as determinações do artigo 142 do Código Tributário Nacional - 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 procedimento administrativo referente ao artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN encontra sua satisfação com a notificação do lançamento ao sujeito passivo, conforme determinações do artigo 145 do Código Tributário Nacional - CTN. Uma vez notificado, o sujeito passivo pode efetuar o pagamento exigido promovendo a extinção do crédito tributário, de acordo os comandos do artigo 15, I do CTN. Se há

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Introdução ao estudo do direito - técnica, decisão, dominação. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001. p.274.

¹² HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997, p. 260.

extinção do crédito tributário é sinal de que este já se encontrava constituído. Conforme explica de Hugo de Brito Machado:

“O crédito tributário, portanto, é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte, ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)”¹³

Ainda que várias décadas tenham se passado depois da edição do Código Tributário Nacional, permanece a discussão sobre a constituição definitiva do crédito tributário pelo lançamento, em relação ao início da prescrição constante no artigo 174 do Código Tributário Nacional - CTN, não havendo, ainda, posição pacífica tanto na doutrina quanto na jurisprudência. Conforme observa Paulo Barros Carvalho, o crédito tributário tem seu nascimento juntamente com a obrigação tributária. Afirma o autor:

“... só nasce com sua formalização, que é o ato de aplicação da regra-matriz de incidência. Formalizar o crédito significa verter em linguagem jurídica competente o fato e a respectiva relação tributária, objetivando o sujeito ativo, o sujeito passivo e o objeto da prestação, no bojo de norma individual e concreta.”¹⁴

Kiyoshi Harada afirma que:

“...a atividade do lançamento, que é obrigatória e vinculada, tem-se por concluída com a notificação do resultado ao sujeito passivo, quando então se opera a constituição definitiva do crédito tributário.”¹⁵

Nesse sentido o autor citado afirma que o crédito tributário só é definitivo quando não é impugnado pelo sujeito passivo, ou, uma vez impugnado, só será considerado definitivo quando confirmado por decisão administrativa não recorrível.

Importante observar que não é a extinção do crédito através do pagamento que irá conceder o caráter definitivo ao mesmo. Por outro lado, não é possível ocorrer extinção de crédito tributário provisório, uma vez que o Fisco não pode promover uma cobrança provisória para futuramente efetuar uma cobrança definitiva.

Uma das opções do sujeito passivo notificado do ato do lançamento é se colocar contra a pretensão fazendária, promovendo a impugnação. Sendo que a partir desta surge o processo administrativo tributário como forma de solução da lide, conforme ocorre no

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. Fortaleza: Malheiros, 2005, p. 549.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método* 4ª. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 509.

¹⁵ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*, 18. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 487.

processo judicial. Tal direito do sujeito passivo se dá com fundamento nos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

2.4 O Lançamento Tributário

O lançamento tributário está definido como procedimento administrativo no artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento (...)”, próprio, portanto, da autoridade administrativa. Sendo através do lançamento que o crédito tributário é constituído.

Então, lançamento é um procedimento administrativo cuja finalidade é a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, do cálculo do *quantum* do tributo, da identificação do sujeito passivo e, de forma eventual, da aplicabilidade da penalidade.

Hugo de Brito Machado chama atenção para o fato de que:

“A constituição do crédito tributário é de competência privativa da autoridade administrativa. Só esta pode fazer o lançamento. Ainda que ela apenas homologue o que o sujeito passivo fez, como acontece nos casos do artigo 150 do CTN, que cuida do lançamento dito por homologação. Sem esta homologação não existirá, juridicamente, o lançamento, e não estará por isto mesmo constituído o crédito tributário. Ainda quando de fato seja o lançamento feito pelo sujeito passivo, o Código Tributário Nacional, por ficção legal, considera que a sua feitura é privativa da autoridade administrativa, e por isto, no plano jurídico, sua existência fica sempre dependente, quando feito pelo sujeito passivo, de homologação da autoridade competente.”¹⁶

Contudo, alguns doutrinadores defendem a posição de que o lançamento é um ato administrativo e outros que é um procedimento, uma vez que a posição do Código Tributário Nacional - CTN adotou três modalidades de lançamento; o lançamento por declaração, previsto no artigo 148; o lançamento de ofício, nos casos enumerados pelo artigo 149 e o lançamento por homologação que é disciplinado no artigo 150. Conforme disposição dos artigos 142 (ato) e 150 (procedimento) do citado diploma legal, Sacha Calmon afirma veementemente que, em primeiro lugar, o lançamento, por questões lógicas, não pode ser considerado um procedimento, pois de acordo com o autor:

“É ato. Em segundo lugar, não existe lançamento inicial, este provisório, e lançamento final, este definitivo. O lançamento é ato singular que se faz proceder de procedimentos preparatórios e que se faz suceder de procedimentos revisionais,

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit., p. 199-200.

podendo ser declarado, ao cabo, subsistente ou insubsistente, o que não constitui nenhuma novidade, muito pelo contrário. Por lançamento definitivo se deve entender o ato de lançamento contra o qual não caiba recurso do contribuinte nem recurso ex officio (por faltar previsão, por ter faltado o seu exercício ou por consumação dos recursos cabíveis).”¹⁷

¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 755.

3 O INSTITUTO DA DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA

3.1 A distinção entre Decadência e Prescrição

A decadência elimina o direito da Fazenda Pública em relação à constituição do crédito tributário, ou seja, o imposto. Portanto, caso a Fazenda Pública, de acordo com o disposto nos artigos 173, I e 150, § 4º Código Tributário Nacional - CTN, no prazo de cinco anos, não venha constituir o crédito tributário através do lançamento, não mais poderá fazê-lo, pois estará extinto o crédito tributário.

Já a prescrição é o instituto que não permite o exercício do direito de requerer judicialmente, através da ação de execução fiscal, o crédito tributário que resultou do lançamento.

O instituto da decadência surgiu com a Teoria Geral do Direito Civil, mas muitas vezes foi, e continua sendo, confundido com o instituto da prescrição. Tais institutos também provocam confusão no âmbito do direito tributário, deixando a cargo da construção doutrinária que define suas características e delimitações.

O seu fundamento maior encontra-se na Constituição Federal de 1988 no artigo 146, III, b, no qual determina que a lei complementar estabeleça normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: **obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência.**

Apesar da evolução doutrinária, a função dos doutrinadores sempre foi delinear as características de cada um desses institutos, mas a sistemática adotada pelo Código Tributário Nacional - CTN trouxe várias interpretações a respeito da aplicabilidade da prescrição e decadência dos tributos, bem como de seus diferentes tipos de lançamento, que acabaram por influenciar o legislador ordinário, os doutrinadores e a jurisprudência.

Sendo assim, passados cinco anos da constituição do crédito tributário, se não houver execução por parte da Fazenda Pública, esta não mais poderá executar, uma vez que o direito de cobrança se torna extinto, ou seja, prescrito.

Caso o sujeito passivo do lançamento efetuado, quando notificado, vier impugnar administrativamente a imposição do Fisco, ensejando o processo administrativo fiscal automaticamente a exigência do crédito tributário está suspensa, de acordo com as determinações do artigo 151, III do Código Tributário Nacional- CTN, o qual dispõe que “suspendem a exigibilidade do crédito tributário: as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”. Assim, apesar de não caber mais a decadência não cabe também a prescrição, uma vez que o crédito tributário já está

constituído através do lançamento e a contagem do prazo prescricional apenas terá início depois da notificação ao sujeito passivo sobre a decisão administrativa que diz respeito a impugnação ou ao recurso administrativo que o mesmo interpôs.

No entanto, ainda que suspensa a exigibilidade do crédito tributário por qualquer dos motivos previstos no artigo 151 do Código Tributário Nacional – CTN, descrito abaixo, o Fisco não fica impedido de efetuar o lançamento, evitando assim, o decurso do prazo decadencial.

(...)

I moratória;

II o depósito do seu montante integral;

III as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI parcelamento.

(...)

O Superior Tribunal de Justiça - STJ entende que a entrega da declaração por parte do sujeito passivo já constitui o crédito tributário, pois indica o montante do tributo devido, a alíquota, e todas as outras informações legais exigidas para identificar a operação a ser realizada, portanto, não necessita de mais nenhum ato da Administração Fazendária.

Sendo assim, uma vez entregue o documento ao Fisco, com o devido valor recolhido, o sujeito passivo passa a constituir o crédito tributário, não havendo mais possibilidade de se cogitar a decadência do direito do Fisco proceder com o lançamento. Podendo-se tão somente admitir a prescrição do direito da Fazenda Pública cobrar o seu crédito pela via judicial, através da ação de execução fiscal.

3.2 O Instituto da Decadência no Código Tributário Nacional - CTN

Quanto às normas determinadas pelo Código Tributário Nacional - CTN para a decadência tributária está prevista no § 4º do artigo 150, o prazo único de cinco anos para a decadência tributária, salvo hipóteses em que a lei venha fixar outro prazo para a

homologação. A contagem desse prazo segue as determinações das modalidades de lançamento tributário, definidas nos artigos a seguir:

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.

Segundo Clovis Beviláqua, “dolo é o emprego de um artifício astucioso para induzir alguém a pratica de um ato que prejudica e aproveita ao autor do dolo ou a terceiro”.¹⁸

Conforme jurisprudência dominante e definição de Maria Helena Diniz: “fraude contra credores constitui a prática maliciosa, pelo devedor, de atos que desfalcam seu patrimônio, com o fim de colocá-lo a salvo de uma execução por dividas em detrimento dos direitos creditórios alheios.”¹⁹

O erro na definição de Plácido e Silva, “é o fato de alguém enganar-se a respeito da existência da regra jurídica, própria ao ato praticado ou interpretá-la equivocadamente pra aplicá-la falsamente ao ato a ser executado”.²⁰

Conforme o artigo 173 do Código Tributário Nacional – CTN, transcrito:

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

¹⁸ RT, 161:276 (Clóvis Beviláqua, Comentários ao Cód. Civil; RT 161/276 e 522/232)

¹⁸ DINIZ, Maria Helena Diniz, 312 Curso de Direito Civil brasileiro. 13ª ed. Saraiva, 1997

²¹ SILVA, Plácido. Vocabulário Jurídico, 26ª Ed. Rio de Janeiro: Forence 2005, p. 539

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.

Portanto, a regra geral de decadência se encontra definida no artigo 173, I do Código Tributário Nacional - CTN que, a princípio, não é aplicável ao tributo sujeito a lançamento por homologação nos casos em que ocorre o pagamento antecipado.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, foi fixada pelo legislador norma específica, inserida no já transcrito § 4º do artigo 150. Por outro lado, nas situações em que o tributo está sujeito a lançamento por homologação, mas que o contribuinte não tenha antecipado o pagamento, a jurisprudência do STJ vem se posicionando no sentido de que deve haver a aplicação do prazo decadencial disposto no inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional – CTN, conforme os julgados:

Processo AgRg nos EREsp 1061128/SC AGRADO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL 2008/0221524-2 Relator(a) Ministro FRANCISCO FALCÃO (1116) Órgão Julgador S1 - PRIMEIRA SEÇÃO Data do Julgamento 13/05/2009 Data da Publicação/Fonte DJe 25/05/2009. I - A jurisprudência desta Corte está orientada no entendimento de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação cujo pagamento não foi antecipado pelo contribuinte, deve ser aplicado o prazo quinquenal estabelecido no art. 173, I, do CTN. Precedentes: REsp nº 439.133/SC, Rel. Minª DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 22/09/2008; AgRg no Ag nº 973.807/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJe de 03/11/2008; REsp nº 757.922/SC, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, DJ de 11/10/2007; REsp nº 811.243/CE, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, DJ de 02/05/2006.

II - Agravo regimental improvido.

3.3 Os Prazos dos artigos 150, § 4.º e 173, I, do Código Tributário Nacional - CTN

O CTN dispõe a respeito da decadência do direito de lançamento em dois de seus artigos. Os tributos que se submetem ao lançamento por homologação são tratados no já citado § 4º do artigo 150.

No que se refere aos tributos em geral submetidos a lançamento por declaração, ou de ofício, tem previsão no já citado artigo 173 do Código Tributário Nacional - CTN.

Valendo observar que ambos os artigos acima mencionados dispõem a respeito de prazos de decadência correspondentes a situações de fato completamente diversas. Desta forma, sendo mutuamente excludentes, não cabe um somatório. Então, nos termos do artigo 173, o direito de a Fazenda Pública homologar ou não o lançamento extingue-se em cinco anos, a partir da ocorrência do fato gerador. Após o decorrer de tal prazo, o lançamento é considerado homologado e o crédito tributário definitivamente extinto, exceto quando houver dolo, fraude ou simulação.

Então, até que ocorra a decadência tributária, o Fisco tem prazo para se opor, pois se a Fazenda Pública perde o prazo quinquenal, seu direito de reaver o pagamento da obrigação tributária é eliminado. Ocorre que o Código Tributário Nacional - CTN inseriu algumas peculiaridades em relação ao início da contagem do prazo decadencial. Na primeira hipótese o contribuinte procede com o pagamento imediato o tributo, porém, posteriormente, o Fisco chega à conclusão de que o pagamento foi menor que o valor devido. Nesse caso, apesar do contribuinte gozar de todos os efeitos do pagamento adiantado, ao se constatar que este não foi integral, o Fisco revogará todos os benefícios concedidos ao sujeito passivo e lançará a obrigação tributária, que consiste no valor remanescente, constituindo assim, o crédito tributário, ensejando a execução fiscal.

Como é possível perceber a contagem do prazo quinquenal dos dois dispositivos citados ocorre de maneira diferente, um tem início na data do fato gerador; o outro apenas no primeiro dia do exercício subsequente àquele que poderia ter sido efetuado o lançamento. O que vai definir a aplicação de cada um deles é o pagamento insuficiente e antecipado da obrigação ou a falta de pagamento da obrigação por parte do contribuinte. Assim, se posicionam os dois julgados:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. DECADÊNCIA. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 142, 150, § 4º, E 173, I, DO CTN – PRECEDENTE. Nos tributos lançados por homologação, a constituição do crédito tributário deverá ser efetuada pela autoridade administrativa dentro de cinco anos, contados do primeiro dia do ano

subseqüente ao do fato gerador. – Na hipótese, considerando-se a fluência do prazo decadencial a partir de 01.01.91, não há como afastar-se a decadência decretada, já que a inscrição da dívida se deu em 15.02.96. – Recurso conhecido pela letra “c”, porém, improvido. (REsp 276.142/SP. 2005).

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos. (REsp 101.407/SP. 2000).

Também há controvérsia em relação ao prazo final da decadência. Sabe-se que o crédito tributário constituído através do lançamento, disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN: “*Compete privativamente a autoridade administrativa ...*” é tido como procedimento administrativo vinculado, conforme o artigo 145, abaixo transcrito. Quando, ao final de tal procedimento é expedido o denominado auto de infração que, na verdade, é o lançamento, constitutivo do crédito tributário. É pacífico o entendimento de que no momento da notificação do lançamento ao sujeito passivo é que a constituição definitiva do crédito tributário acontece e, de acordo com o disposto no citado artigo 145 do Código Tributário Nacional - CTN:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Uma vez notificado restam ao contribuinte duas opções, conforme ensina Kiyoshi Harada:

“...(a) efetuar o pagamento do montante exigido, hipótese em que se extingue o crédito tributário; (b) impugnar o lançamento, hipótese em que se instaura o processo administrativo tributário em obediência aos princípios do devido processo legal e do contraditório em ampla defesa.”²¹

Valendo ressaltar que essa fase administrativa de solução da lide não se confunde com o procedimento administrativo do lançamento, no qual não se aplicam os princípios do contraditório e da ampla defesa, uma vez que a constituição do crédito tributário é um direito da Fazenda a que não cabe contestação.

Para Kiyoshi Harada, enquanto não findar o processo administrativo onde se discute o lançamento do crédito tributário, este é considerado provisório. Sendo certo que o crédito tributário só se aperfeiçoa com a decisão judicial final, já que o Judiciário pode descaracterizar o crédito tributário já confirmado no âmbito administrativo, quando provocado pelo interessado que alegar ilegalidade ou inconstitucionalidade na sua constituição.

“A tese da provisoriedade do crédito tributário, a impedir a fluência do prazo prescricional enquanto não se ultimar o processo administrativo tributário, à luz do que acabamos de expor, torna-se insustentável.”²²

²¹ HARADA, Kiyoshi. *Decadência tributária. Controvérsia quanto aos prazos inicial e final e a desejável alteração dos dispositivos do Código Tributário Nacional*. Jus Navigandi, Teresina, ano 14, n. 2170, 10 jun. 2009. Disponível em <<http://jus.com.br/revista/texto/12953>>. Acesso em: 1 fev. 2012.

²² HARADA, Kiyoshi. Op. Cit.

4 O PRAZO DECADENCIAL NO PAGAMENTO ANTECIPADO

4.1 As situações criadas pelo contribuinte

4.1.1 Sujeito passivo que recolhe integralmente ou parcialmente o tributo devido

Quando o contribuinte, sujeito passivo na relação, apura e recolhe o montante devido do tributo de forma integral, configura-se a situação fática ideal prevista pelo legislador que contemplou com um lapso temporal reduzido a ocorrência da decadência. No lançamento por homologação o marco que define a contagem do prazo inicial de decadência se dá a partir do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN. Então, não importando se o recolhimento é integral ou parcial, a contagem tem início com a ocorrência do fato gerador.

4.1.2 Tributo apurado pelo sujeito passivo e não recolhido

A doutrina diverge no entendimento dotado com relação ao objeto da homologação uma vez que este não ocorra, a norma a ser aplicada é a do artigo 173, I do Código Tributário Nacional - CTN, sendo que a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte.

Mas sendo o procedimento realizado pelo sujeito passivo o objeto da homologação, a doutrina tende a aceitar que o termo inicial venha obedecer ao artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN.

4.1.3 Sujeito passivo que não recolhe o tributo

Em tal situação, quando o tributo não é recolhido, independentemente do posicionamento adotado em relação ao objeto da homologação, não se tem o que homologar. Nesse caso, o Fisco deve se valer do lançamento de ofício, aquele que se faz por iniciativa própria, sendo que a contagem do prazo para efeito de decadência terá seu início a partir “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, nos termos do artigo 173, I do Código Tributário Nacional - CTN.

Observa-se, entretanto, que quando o Fisco precisa utilizar o lançamento de ofício, deixa de se concretizar o lançamento por homologação, eliminando o objetivo da proposta pelo legislador. Uma vez havendo irregularidade detectada pelo Fisco, este procederá com

a apuração correta e fará o lançamento do imposto devido. Não sendo possível a separação da apuração e do recolhimento, sendo este consequência do primeiro.

O Código Tributário Nacional - CTN também trata do lançamento por homologação com a antecipação do recolhimento do tributo devido. Porém, não se pode falar em lançamento por homologação se não foi efetivado o recolhimento antecipado, o qual para seu recolhimento se faz necessária a apuração prévia.

4.2 Do Pagamento Antecipado

De acordo com o artigo 150, § 1º do Código Tributário Nacional - CTN: “O *pagamento antecipado* pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento”.

Conforme ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho:

“Há espécies tributárias que requerem a expedição de ato administrativo, veiculando norma individual e concreta do lançamento. N’outras, contudo, a aplicação da regra-matriz de incidência fica a cargo do sujeito passivo, de tal modo que, ocorrido o evento no mundo físico-social, encontrará ele nos textos do direito posto todas as informações necessárias a apuração do débito, bem como os prazos e demais condições em que a quantia apurada deva ser recolhida aos cofres públicos...”²³

4.2.1 O Lançamento por Homologação e o Pagamento Antecipado

A partir da confirmação do pagamento do tributo, o marco inicial para o lançamento é contado da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Por outro lado, quando não existe pagamento, o prazo de contagem para decadência se inicia conforme determinações do artigo 173 do Código Tributário Nacional – CTN.

Contudo, explica Luciano Amaro que:

“O lançamento por homologação não é atingido pela decadência, pois, feito o pagamento (dito “antecipado”), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método 4ª. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 587 e 588.

pelo silêncio). O que é passível de decadência é o lançamento de ofício, que cabe à autoridade realizar quando constante omissão ou inexecução do sujeito passivo no cumprimento do dever de “antecipar” o pagamento do tributo. Se o sujeito passivo “antecipa” o tributo, mas o faz em valor inferior ao devido, o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se sobre se concorda ou não com o montante pago; se não concordar, deve lançar de ofício, desde que o faça antes do término do prazo cujo transcurso implica homologação tácita. Assim, o prazo, após o qual se considera realizado tacitamente o lançamento por homologação, tem natureza decadencial (segundo o conceito dado pelo CTN), pois ele implica a perda do direito de a autoridade administrativa (recusando homologação) efetuar o lançamento de ofício. O que é passível de decadência, pois é o lançamento de ofício, não o lançamento por homologação.”²⁴

4.3 A Polêmica a respeito do Pagamento Antecipado

Como já foi demonstrado, o artigo 173, I do Código Tributário Nacional - CTN dispõe a respeito do instituto jurídico da decadência. A doutrina e a jurisprudência majoritárias têm entendido que a exceção da mencionada regra é o chamado lançamento por homologação, para o qual é aplicado o disposto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN, quando o sujeito passivo recolhe o valor do imposto que ele entende dever, transferindo-se a contagem inicial do período de decadência para a data em que ocorreu o fato gerador.

Independente de o lançamento ser uma atividade administrativa, quase sempre, o ente federativo necessita da participação do contribuinte nesse procedimento. Por esse motivo a legislação tributária definiu duas modalidades de lançamento: a que é realizada por declaração e a que é realizada por homologação, sendo obrigatória a participação do sujeito passivo. Sendo que na espécie de lançamento por homologação é o particular que apura o montante do crédito tributário antecipando o pagamento.

Quando a legislação não definir de forma expressa o prazo para a homologação, esta se dará em cinco anos, contada da ocorrência do fato gerador. Uma vez expirado tal prazo, sem que a Fazenda Pública se manifeste, a homologação se dá tacitamente e, a partir do lançamento o crédito é terminantemente extinto, exceto quando for comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Portanto, o lançamento do crédito tributário é um ato privativo da administração fiscal, apesar dos procedimentos necessários à sua consecução serem praticados pelo sujeito passivo. Ainda assim, a validade do mesmo estará sempre condicionada à homologação da autoridade administrativa.

De acordo com Vieira Filho o que é homologado não é o lançamento nem o pagamento realizado pelo sujeito passivo, pois:

²⁴ AMARO, Luciano. Direito Tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 391-392.

“(…) A atividade de homologação é mais abrangente e alcança a efetiva apuração do tributo, o respectivo pagamento e as informações passadas pelo sujeito passivo ao sujeito ativo por intermédio das obrigações acessórias exigidas na legislação tributária. A omissão do contribuinte quanto ao cumprimento de suas obrigações tributárias impossibilita ao ente público a proceder ao ato homologatório (expressa ou tácita).”²⁵

Alguns estudiosos defendem de forma imparcial que a homologação está restrita ao ato exclusivo do pagamento antecipado realizado pelo sujeito passivo. Porém, entende-se que não faz sentido que a administração se obrigue legalmente em homologar algo que desconheça, ou seja, um pagamento antecipado realizado por um sujeito passivo que se encontra omissos em relação ao cumprimento de suas obrigações tributárias acessórias.

Não é possível conceber a idéia de que o exercício da homologação seja fundado somente em um exame superficial para se chegar ao valor do tributo a ser recolhido. Entende-se, portanto, ser um erro a idéia simplista com relação à atividade administrativa de homologação, ou seja, proceder com a homologação do que não se encontra claro nas informações do sujeito passivo ao Fisco, contrariando a lógica jurídica. Não tem como a administração validar um pagamento sem que seja comparada a conjugação deste com outras informações do sujeito passivo. Uma vez que em caso contrário, o interesse público é ofendido, pois privilegia de forma excessiva o interesse do particular.

É possível construir uma situação fática na qual o contribuinte não dispõe de declarações que a norma tributária o obriga, bem como não possui livros fiscais ou contábeis, só realiza o pagamento do tributo apurado de forma irregular. Portanto, aquilo que é informado ao Fisco não se presta a respaldar o ato de homologação, devido à precariedade dos elementos, uma vez que não permite um exame fiscal conclusivo. Sendo importante a análise de todas as informações que o contribuinte venha apresentar. Nesse sentido, não pode haver homologação tácita, podendo existir apenas a inércia do Fisco.

Como bem observado por Vieira Filho:

“A administração tem o dever de controlar as operações fiscais do sujeito passivo consubstanciadas no cumprimento efetivo das obrigações tributárias. Inexistindo estas, que não podem estar adstritas, somente, ao pagamento antecipado do tributo, ficará a autoridade administrativa impossibilitada, por exigência legal, de praticar o ato homologatório do lançamento.”²⁶

²⁵ VIEIRA FILHO, Walter Gomes. *O pagamento antecipado e a decadência*. Disponível em: <<http://www.sicontiba.com.br/index.php?acao=artigosDetalhes&art=24040>>. Acesso em: 22 fev 2012.

²⁶ VIEIRA FILHO, Walter Gomes. Op. Cit.

Uma vez constatada a ocorrência de vício, ou seja, imperfeição ou defeito que venha permitir a revisão de ofício do valor pago pelo contribuinte, não pode a Fazenda Pública se omitir para que o valor anteriormente apurado seja complementado, devendo ser respeitado o prazo de decadência definido no artigo 173 do Código Tributário Nacional - CTN.

4.4 A Discussão sobre o Prazo Decadencial

Algumas situações se apresentam possíveis de serem praticadas pelo contribuinte, entre elas está o pagamento integral do crédito tributário que ensejará a extinção do débito. A discussão surge quando ocorre o pagamento parcial do débito ou a falta integral do pagamento para o cumprimento da obrigação tributária principal.

No caso da falta de pagamento do tributo não há possibilidade de homologação do lançamento pelo fato de não existir o objeto, mais especificamente, não há o que homologar.

Vale dizer que Jônatas Milhomens e Geraldo Alves conceituam a homologação como sendo o "ato judicial através do qual a autoridade competente aprova ou confirma ato (convencional ou legal), tornando-o de força obrigatória entre as partes interessadas".²⁷ O artigo 156, VII, do Código Tributário Nacional - CTN explicitamente dispõe que "Extinguem o crédito tributário: o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º". A modalidade de lançamento denominada por homologação tem no já transcrito artigo 150, § 4º, do CTN, a norma específica de contagem do prazo decadencial.

O fato é que para ser homologado o lançamento de um tributo que está submetido ao regime de lançamento por homologação, é indispensável o pagamento antecipado do crédito tributário, a partir de então, pelo decurso do tempo, considera-se homologado o ato administrativo, conforme disposto no *caput* do artigo 150.

Havendo ausência de pagamento do tributo não se atende ao primeiro requisito para o processo homologatório que é a satisfação antecipada da exigência tributária. A homologação acontece em casos específicos de pagamento antecipado, conforme previsão legal. Tratando-se de regra específica de extinção de crédito tributário aplicada em situação especial de satisfação prévia da exação tributária.

Vale observar que a jurisprudência pátria distingue as normas do artigo 150, § 4º e do artigo 150 do Código Tributário Nacional - CTN e definem a impossibilidade de aplicação

²⁷ MILHOMENS, Jônatas; ALVES, Geraldo Magela. *Vocabulário Prático de Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 510.

de ambas as regras ao mesmo caso concreto. Assim decidiu o Superior Tribunal de Justiça - STJ:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE. 1. (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

TRIBUTÁRIO - ARTS. 150, § 4º, E 173 DO CTN - APLICAÇÃO CONJUNTA - IMPOSSIBILIDADE. 1. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário guia-se pelo art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o prazo para o lançamento é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Essa regra vale quando ocorre o pagamento antecipado do tributo. Por outro lado, se pagamento do tributo não for antecipado pelo contribuinte, a constituição do crédito tributário deverá observar a regra do art. 173, I, do CTN, isto é, de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, durante o qual a Fazenda deve promover o lançamento de ofício em substituição ao lançamento por homologação, sob pena de decadência. 2. Não prospera a tese de incidência cumulativa dos arts. 150, § 4º, e 173, inciso I, ambos do CTN. Primeiro, porque contraditória e dissonante do sistema do CTN a aplicação conjunta de duas causas de extinção de crédito tributário; segundo, porquanto inviável - consoante já

assinalado - a incidência do § 4º do art. 150 do CTN em caso de existência de pagamento antecipado. Agravo regimental improvido (STJ - Processo: AgRg nos EDcl no AgRg no REsp 1117884 RS 2009/0073909-1 Relator(a): Ministro HUMBERTO MARTINS Julgamento: 05/08/2010 Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA Publicação: DJe 19/08/2010).

TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150 § 4º E 173 DO CTN). 1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CNT). 2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. 3. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais. 4. Recurso especial improvido. (Resp 183.603/SP, Min. Eliana Calmon, DJ 13.08.2001, p. 88).

Há controvérsia em relação ao pagamento parcial, no qual se destacam duas situações: 1. O pagamento, ainda que parcial, tem por intuito estender o efeito da homologação tácita à parte não paga, ou seja, o montante integral do crédito tributário está adstrito aos efeitos previstos no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional - CTN; 2. Somente a parte que foi paga está submetida aos efeitos da homologação tácita (§ 4º do art.150, Código Tributário Nacional - CTN) e a diferença da exação tributária é efetuada por lançamento de ofício sobre o qual a contagem do prazo decadencial obedece ao disposto no artigo 173, I, do código já citado.

Conforme se lê na doutrina de Hugo de Brito Machado

“deve ser respeitado o prazo de cinco anos a contar da data da ocorrência do fato gerador para o lançamento de tributos sujeitos ao lançamento por homologação salvo quando comprovado dolo, fraude ou simulação”.²⁸

A doutrina de Vladimir Almeida e Zuudi Sakakiraha se posiciona da seguinte forma a esse respeito:

“Segundo o § 4º, se a Fazenda Pública não proceder à expressa homologação dentro desse prazo, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito. Com isso completa-se o sistema eliminando-se qualquer possibilidade de vir um tributo a ser recebido pela Fazenda Pública, sem que o

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.139.

crédito tributário tenha sido constituído, pelo lançamento de ofício, ou mediante homologação, sendo esta expressa ou ficta. (...) Como consequência, estará igualmente extinto o direito de a Fazenda Pública efetuar a lançamento de ofício pelas diferenças que, devidas, não foram pagas (...).”²⁹

O Superior Tribunal de Justiça através de sua Primeira Seção proferiu o seguinte acórdão:

(...) Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do CTN. Embargos de divergência acolhidos (STJ, 1.ª S, EREsp 101.407/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ de 8/5/2000, p. 53, RDDT 58/141).

Lembrando que Kiyoshi Harada também é um dos defensores da aplicação do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional - CTN, ou seja, da contagem do prazo prescricional de cinco anos a partir do momento em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária, bem como da aplicação do artigo 173, do mesmo diploma, apenas nos casos em que forem constatados fraude, dolo ou simulação.³⁰

²⁹ ALMEIDA, Vladimir Passos de; SAKAKIRAHHA, Zuudi (Coord.). *Código Tributário Nacional Comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 641.

³⁰ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1998, p. 296.

5 CONCLUSÃO

No âmbito administrativo as decisões não se resumem ao entendimento unânime em relação à aplicabilidade dos dispositivos legais quanto ao termo inicial da contagem do prazo para o lançamento dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

No entanto, entende-se que a homologação se encontra relacionada ao pagamento da exação tributária e, portanto, não ocorrendo satisfação do crédito tributário também não existe a figura da homologação. Então, tanto no caso de pagamento parcial ou de inadimplemento total, a parcela não adimplida do crédito tributário se submete à norma do artigo 173, I do Código Tributário Nacional - CTN. Já o disposto no § 4º do artigo 150, do mesmo código, terá sua incidência quando houver adimplemento total da obrigação através do pagamento.

Mesmo que haja pagamento parcial, a parte que não foi paga da exação não está sujeita à homologação e, portanto, não se aplica a disposição do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional - CTN, pois sua fundamentação básica para a incidência é a ocorrência do pagamento na sua totalidade.

Lembrando que a ausência de pagamento do tributo não cumpre o primeiro requisito para que se proceda com a homologação, já que esta necessita da satisfação antecipada da exigência tributária. A homologação acontece nos casos específicos em que há pagamento antecipado sem a verificação prévia por parte da autoridade administrativa, conforme previsão expressa do dispositivo legal.

Ao fim do prazo determinado pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN ocorre a decadência em relação ao direito de a Fazenda Pública lançar, passando a **“definitivamente extinto o crédito tributário”**. Motivo pelo qual não é mais possível o exame da apuração realizada pelo contribuinte, nem mesmo o lançamento de eventuais diferenças, tendo, então, o legislador recorrido à ficção da homologação tácita.

Atualmente o Tribunal de Impostos e Taxas, órgão paritário vinculado a Coordenadoria de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda, no julgamento de processos administrativos tributários decorrentes de lançamento de ofício, vem fundamentando suas decisões no entendimento do Superior Tribuna de Justiça, muito embora chegue a conclusão oposta a afirmada por aquela Corte. Para o Tribunal Estadual, deve ser aplicado o artigo 173, I do Código Tributário Nacional – CTN, sempre que o pagamento for a menor (casos em que o contribuinte paga menos e, depois, á autuado).

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Vladimir Passos de; SAKAKIRAHARA, Zuudi (Coord.). *Código Tributário Nacional Comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. *Direito Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BOBBIO, Norberto. O significado clássico e moderno de política. In: *Curso de Introdução à Ciência Política*, v. 7. Brasília: Universidade de Brasília, 1982.

BRASIL. Legislação. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 jan. 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CASSONE, Vitório. *Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DINIZ, Maria Helena, *Código Civil Anotado*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

HABLE, José. *A Extinção do Crédito Tributário por Decurso de Prazo*. Brasília: Brasília Jurídica, 2004.

HARADA, Kiyoshi. *Decadência tributária. Controvérsia quanto aos prazos inicial e final e a desejável alteração dos dispositivos do Código Tributário Nacional*. Jus Navigandi, Teresina, ano 14, n. 2170, 10 jun. 2009. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/12953>>. Acesso em: 1 fev. 2012.

_____. *Direito Financeiro e Tributário*. 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. *Direito Financeiro e Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. *Direito Financeiro e Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. Fortaleza: Malheiros, 2005.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MILHOMENS, Jônatas; ALVES, Geraldo Magela. *Vocabulário Prático de Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de Contabilidade Tributária*. 4ª ed. (Rev. e Ampl.). Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2006.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 26ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

VIEIRA FILHO, Walter Gomes. *O pagamento antecipado e a decadência*. Disponível em: <<http://www.sicontiba.com.br/index.php?acao=artigosDetalhes&art=24040>>. Acesso em: 22 fev. 2012.

Há dois tipos de sabedoria:
a inferior e a superior.
A sabedoria inferior é dada pelo quanto
uma pessoa sabe e a superior é dada
pelo quanto ela tem consciência de que
não sabe

.Chico Xavier