

**FACULDADE DE DIREITO DE VITÓRIA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

GUSTAVO MARTINS NASCIMENTO ROSETTI

**UMA ANÁLISE JURISPRUDENCIAL ACERCA DA
DEFINIÇÃO DO TERMO DE ESCOAMENTO DO PRAZO
DECADENCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

VITÓRIA
2018

GUSTAVO MARTINS NASCIMENTO ROSETTI

**UMA ANÁLISE JURISPRUDENCIAL ACERCA DA
DEFINIÇÃO DO TERMO DE ESCOAMENTO DO PRAZO
DECADENCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Direito da Faculdade de Direito de Vitória
– FDV, mediante orientação do prof. Mestre
Marcelo Martins Altoé.

VITÓRIA
2018

RESUMO

O trabalho realizado tem por escopo analisar as consequências da aplicação da tese do “princípio de pagamento” firmada pelo Superior Tribunal de Justiça acerca da definição do termo inicial de escoamento da decadência do crédito tributário sob à ótica dos princípios constitucionais e os princípios inerentes à Administração Pública. O STJ delimitou a tese do princípio de pagamento, a partir da qual, este, ainda que parcial, se mostra como único elemento apto a direcionar a escolha do marco decadencial. A tese adotada possui alta relevância. Entretanto, deixa margem para o desrespeito de princípios constitucionais e relativiza aqueles inerentes à Administração Pública. O trabalho se desdobra por meio do método jurídico-propositivo o qual se destina ao questionamento de uma instituição jurídica com o objetivo de propor mudanças concretas. As hipóteses levantadas visam garantir maior efetividade aos princípios do contraditório e da ampla defesa na seara administrativa, impondo um dever de informação ao Fisco. E também aos princípios da moralidade e da eficiência administrativa, sugerindo óbices à sonegação fiscal.

Palavras-chave: Lançamento. Decadência. Princípio de Pagamento.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	04
1 DA DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	08
1.1 DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	08
1.1.1 Do Lançamento de Ofício	09
1.1.2 Do Lançamento por Declaração	11
1.1.3 Do Lançamento por Homologação	12
1.2 DA DECADÊNCIA	13
2 DOS MARCOS DECADENCIAIS	15
2.1 DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE COMO MARCO INICIAL, ART. 173, I	15
2.2 DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR COMO TERMO INICIAL, ART. 150, §4º	16
2.3 DO POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL QUANTO AOS MARCOS DECADENCIAIS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	19
3 DAS LACUNAS DECORRENTES DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL	24
3.1 DA AUSÊNCIA DE CONTRADITÓRIO NA APURAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO	24
3.2 DA POSSIBILIDADE DE MANIPULAÇÃO DO PAGAMENTO PARCIAL EM VISTAS À DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	27
CONSIDERAÇÕES FINAIS	30
REFERÊNCIAS	33

INTRODUÇÃO

Uma das sociedades organizadas mais antigas das quais se tem registro é a Mesopotâmica. Registros em barro lá encontrados, datados de 4.000 a.C, são os documentos mais antigos que conhecemos e até mesmo esses faziam referência aos “impostos”.

Assim como evoluíram as sociedades, evoluíram também os impostos. Os Egípcios, em 3.000 a.C, os coletavam em moeda ou serviço por, pelo menos, uma vez por ano mediante a ação dos temidos escribas.

Já o Império Romano foi responsável por aperfeiçoar as técnicas de tributação, utilizando o “censo” para calcular quanto cada província deveria pagar ao Império.

O “censo” demonstra como “a capacidade de cobrar impostos é diretamente proporcional à quantidade e qualidade de informações disponíveis sobre os contribuintes”.¹

Uma importante característica dos impostos, é que o valor recolhido serve como base para o orçamento estatal, variando suas alíquotas em função do quanto o governo quer gastar, e não do quanto é justo ser cobrado dos cidadãos.

Isso ocorre porque todo direito tem um custo. Por exemplo, no Canadá, o sistema de saúde é majoritariamente público, o que torna necessário o aumento da arrecadação.

Assim, quanto mais precisamos do Estado, mais ele precisará da nossa contribuição.

A evolução histórica nos trouxe ao Estado Democrático de Direito, adotado pelo Brasil e consagrado no preâmbulo constitucional como aquele:

¹ VELLOSO, Rodrigo. **Uma breve história dos impostos: conheça a movimentada e curiosa trajetória do instrumento de poder que determinou o curso da história.** Disponível em: <<https://super.abril.com.br/historia/por-que-pagamos-impostos/#respond>>, acesso em 19/04/2018. Publicado em 30/06/2003.

[...] destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias²

Nesse mesmo sentido, Lenio Luiz Streck e Luis Bolzan de Moraes o definem como

[...] um novo conceito, na tentativa de conjugar o ideal democrático ao Estado de Direito, não como uma aposição de conceitos, mas sob um conteúdo próprio em que estão presentes as conquistas democráticas, as garantias jurídico-legais e a preocupação social.³

Imperiosas são as conquistas por direitos sociais e individuais consagrados na nossa Constituição por meio dos princípios fundamentais, como o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa.

Não obstante sua presença nos processos judiciais, tais princípios também devem ser observados na seara administrativa, a fim de evitar quaisquer arbitrariedades por parte do ente estatal, a quem incumbe a apuração e o recolhimento dos tributos.

Imperioso ressaltar que o Estado figura como credor da obrigação tributária, na qual sua inércia resulta na perda de seu direito potestativo, seja pela decadência, seja pela prescrição.

Por isso, é de suma importância a definição do marco inicial da contagem do prazo decadencial do crédito tributário, sendo este o enfoque da presente pesquisa.

O interesse em pesquisar o tema surgiu durante a realização de estágio com um Procurador do Estado do Espírito Santo atuante na área fiscal. Na oportunidade, analisou-se um caso concreto no qual o contribuinte opôs exceção de pré executividade alegando fazer jus à aplicação do marco contido no artigo 150, §4º do CTN, o que culminaria na decadência do crédito tributário.

²BRASIL, **Constituição da República Federativa do**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>, Acesso em 11 out. 2018.

³ STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, Jose Luis Bolzan de. **Ciência política e teoria do estado**. 8 ed. rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) segue o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) de que o recolhimento antecipado atrai a aplicação deste dispositivo, salvo se constatada a presença de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte.

Entretanto, no caso supracitado, o suposto dolo do contribuinte foi justificado mediante a negativa geral do entendimento firmado pelo tribunal. Ou seja, não havendo o pagamento antecipado, aplica-se o prazo previsto no artigo 173, I, do CTN.

Em síntese, o contribuinte havia declarado menos que o devido e pago a totalidade dos valores declarados. Entretanto, entendeu o Conselho que sua atitude havia sido dolosa, fraudulenta ou simulada.

Caso a tese de defesa fosse acolhida, o Magistrado deveria aplicar o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional (CTN) que define a contagem do prazo quinquenal a partir da ocorrência do fato gerador, momento em que restaria verificada a decadência do crédito tributário. O mesmo não aconteceria com a aplicação do art. 173, I, do CTN.

É nessa simples narrativa que se insere o cerne da pesquisa. Sob a ótica dos princípios constitucionais (devido processo legal, contraditório e ampla defesa) e dos princípios da administração pública (moralidade e eficiência), quais as consequências do entendimento jurisprudencial a respeito da definição do marco inicial de contagem da decadência do crédito tributário?

A presente pesquisa objetiva expor a influência da jurisprudência na definição do marco inicial decadencial e discutir os desdobramentos ocasionados, apontando as lacunas existentes para então levantar hipóteses capazes de preenchê-las.

O primeiro capítulo visa conceituar os institutos da decadência e do lançamento, expondo seus conceitos e formas, bem como demonstrando sua inter-relação sob o prisma do direito tributário.

Por sua vez, o segundo capítulo adentrará o Código Tributário Nacional expondo como o legislador delimitou os marcos de contagem da decadência e as diferenças existentes entre eles, assim como o posicionamento atual do Superior Tribunal de Justiça.

Por fim, o terceiro capítulo irá apontar lacunas existentes neste posicionamento quanto a definição do marco, fomentando o debate e levantando hipóteses aptas a solucionar os problemas colocados.

1 DA DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

1.1 DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Para uma melhor compreensão do instituto da decadência à luz do direito tributário, primeiramente deve-se conceber o lançamento tributário e suas diferentes modalidades.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 142, cria uma distinção entre obrigação tributária e crédito tributário. Senão vejamos:

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. ⁴

Dessa forma, o *codex* disciplina que a obrigação tributária surge mediante a ocorrência do fato gerador, ao passo que o crédito tributário somente será constituído mediante o “procedimento de lançamento”.⁵

“Constituir o crédito tributário significa produzir norma individual e concreta que estabeleça em seu prescritor a obrigação de dado sujeito pagar determinada quantia ao Fisco, ou a quem lhe faça as vezes como sujeito ativo da relação tributária em decorrência do fato jurídico tributário.”⁶

Em que pesa o vocábulo utilizado pelo legislador, a corrente majoritária na doutrina define o lançamento tributário como “ato administrativo” com o escopo de apurar e

⁴ BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>, Acesso em: 11 out. 2018.

⁵ Muitos doutrinadores criticam a distinção gerada pelo art. 142. Paulo de Barros faz a seguinte indagação: “Que obrigação seria essa, em que o sujeito ativo nada tem por exigir (crédito) e o sujeito passivo não está compelido a qualquer conduta? O isolamento do crédito em face da obrigação é algo que atenta contra a integridade logicada relação, condição mesma de sua exigência jurídica.”

⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 96.

quantificar o fato jurídico tributário, sendo condição formal para a exigência do tributo.⁷

Nos melhores ensinamentos do professor Luís Eduardo Schoueri:

O 'fato gerador', noutras palavras, não daria nascimento a um direito de crédito, mas a mero direito potestativo ou formativo: o direito de lançar. O exercício deste, por sua vez, é que constitui a relação obrigacional.⁸

“Nesse sentido, o lançamento *declara* a existência de uma obrigação tributária e, fazendo-o, *constitui* um crédito.”⁹

Portanto, é possível entender o lançamento tributário como um ato administrativo que encerra um procedimento vinculado e obrigatório¹⁰, privativo da autoridade administrativa¹¹, com a finalidade de apurar o *an debeatur* e o *quantum debeatur*, e que engloba uma série de atos, que vão desde a ciência do fato gerador, à determinação e quantificação do tributo e/ou penalidade à notificação do sujeito passivo, constituindo, então, o crédito tributário.

Até agora procuramos superar o conceito de lançamento para então estudarmos as várias espécies sob as quais este ato se reveste.

1.1.1 – Do Lançamento de Ofício

A doutrina brasileira classifica as espécies de lançamento pelo critério grau de colaboração do contribuinte com vistas à celebração do ato.

⁷ A doutrina diverge sobre a definição do lançamento tributário. Para alguns, o lançamento é “procedimento”, vide o Professor Luís Eduardo Schoueri. Entretanto, para outros é “ato administrativo”, vide Professor Paulo de Barros.

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed., São Paulo: Saraiva, 2016, p.626

⁹ *Ibidem*, p. 635.

¹⁰ Código Tributário Nacional - Art. 142, Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

¹¹ Código Tributário Nacional - Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O lançamento de ofício, também conhecido como lançamento direto, é aquele em que a participação do contribuinte é inexistente, cabendo à Administração a tomada de todas as providências para sua realização.

Nesses casos, a autoridade administrativa será responsável por verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo e identificar o sujeito passivo.

Os tributos sujeitos ao lançamento de ofício, geralmente, são aqueles nos quais a Administração Pública já detém todas as informações necessárias para o ato, a exemplo do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Esta modalidade de lançamento está prevista no artigo 149 do CTN, o qual prevê expressamente suas hipóteses.

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.¹²

¹² BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>, Acesso em: 11 out. 2018.

Portanto, o lançamento de ofício é aquele em que a Administração Pública realiza integralmente o ato administrativo por deter todas as informações necessárias para tanto, cabendo ao contribuinte, devidamente notificado, apenas o seu recolhimento.

1.1.2 – Do Lançamento por Declaração

Já o lançamento por declaração, ou lançamento misto, acontece mediante colaboração de ambas as partes.

Nessa hipótese, a autoridade administrativa não dispõe das informações necessárias para a realização do ato, dependendo da colaboração do contribuinte para suprir esta deficiência de informações.

O contribuinte, por sua vez, possui o dever de agir com lealdade ao prestar as informações por meio da declaração, sob pena de imposição de sanções administrativas e penais.

Esta modalidade de lançamento possui respaldo no artigo 147 do CTN, que assim expõe:

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.¹³

O Imposto de Importação de Bagagem Acompanhada exemplifica muito bem a colaboração das partes.

Nesse exemplo, o contribuinte apresenta à autoridade uma declaração de bagagem, fornecendo as informações necessárias sobre os bens que traz consigo, a partir da qual o Fisco avalia as informações e procede o lançamento quando cabível.

¹³ *Ibidem.*

Assim, o lançamento por declaração é aquele em que a autoridade administrativa fundamenta o lançamento com base nas informações prestadas pelo sujeito passivo sobre a ocorrência do fato gerador.

1.1.3 – Do Lançamento por Homologação

No lançamento por homologação, ou “autolançamento”, quase todo o procedimento é realizado pelo contribuinte, limitando-se o Fisco em conferir a exatidão dos atos praticados, homologando-os.

Diversos são os tributos sujeitos a esta espécie de lançamento, a exemplo do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD).

A previsão legal desta modalidade de lançamento se encontra no artigo 150 do CTN, vejamos:

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.¹⁴

Note que a característica principal do lançamento por homologação reside no dever do contribuinte em antecipar o pagamento do tributo sem que haja o prévio exame por parte da autoridade administrativa.

Logo, resta configurado o lançamento por homologação quando o próprio sujeito passivo da obrigação tributária é o responsável por verificar a existência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido e realizar o recolhimento antecipado, aguardando a homologação do Fisco.

¹⁴ *Ibidem*.

1.2 DA DECADÊNCIA

A decadência muito se relaciona com o lançamento em matéria tributária, podendo ser conceituada como “a perda do direito potestativo¹⁵, em razão do seu não exercício dentro do prazo legal ou convencional. “¹⁶

Sobre o tema, importante ressaltar as palavras de Carlos Roberto Gonçalves, em que “seu objeto são os direitos potestativos de qualquer espécie, disponíveis ou indisponíveis, direitos que conferem ao respectivo titular o poder de influir ou determinar mudanças na esfera jurídica de outrem por ato unilateral. ”¹⁷

“É a extinção [...] do próprio direito em sua substância, o qual, pela lei ou pela convenção, nasceu com um prazo certo de eficácia. O reconhecimento da decadência, portanto, é o reconhecimento da inexistência do próprio direito invocado pelo autor. ”¹⁸

À luz do direito tributário, a decadência ocorre quando a Administração perde o direito de lançar por culpa de sua inércia em fazê-lo no prazo determinado em lei.

O legislador fixou o prazo de cinco anos para que a constituição do crédito tributário seja efetuada, sob pena de perda do direito de lançar, tendo o professor Paulo de Barros lecionado de maneira precisa:

A Fazenda dispõe de cinco anos para efetuar o ato jurídico administrativo de lançamento. Não o praticando, nesse período, decai o direito de celebrá-lo. [...] A decadência ou caducidade é tida como o 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. ¹⁹

¹⁵ Direito Potestativo é aquele que não admite contestação, é a prerrogativa jurídica de impor a outrem a sujeição ao exercício de determinado direito.

¹⁶ DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 17 ed. Salvador: Jus Podivm, 2015. p.427.

¹⁷ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**, volume 1: Parte Geral, 10 ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p.510

¹⁸ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil – Teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum**. 56 ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p.1325

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros; **Curso de Direito Tributário**. 27 ed., São Paulo: Saraiva, 2016, p. 458.

Logo, o lançamento e a decadência se relacionam no núcleo da existência da obrigação tributária, sendo aquele requisito essencial ao ato, e este, o que fulmina sua pretensão.

Transcorrido o prazo de cinco anos sem que a Administração tenha constituído o crédito tributário pelo lançamento, caduca o direito ao seu exercício com a consequente extinção da obrigação pela inteligência do artigo 156 do CTN.

É válido ressaltar que somente se observa o efeito extintivo da decadência posteriormente ao lançamento e ao estabelecimento da obrigação tributária. Isso pois o “procedimento da decadência” pressupõe os seguintes requisitos, isto é, (i) norma individual e concreta expressa em senso jurídico; (ii) produzida por órgão competente; e, (iii) prevista em norma geral e abstrata.²⁰

Desse modo, a extinção da obrigação tributária por força da decadência é prejudicial de mérito e depende de análise dos fatos concretos para que possa ser arguida como tese de defesa.

No exercício do contraditório, o contribuinte poderá arguir a decadência do direito de lançar, devendo ele traçar o prazo de ação disponível ao Fisco e demonstrar que o ato final do lançamento fora realizado fora deste período, momento em que a autoridade competente estará compelida a declarar a caducidade do direito.

Dessa maneira, restará configurada a decadência sempre que a Administração Pública efetuar o lançamento fora do prazo legal previsto para tanto, devendo o contribuinte suscitar a prejudicial de mérito na via administrativa e/ou na via judicial.

Ao conceber o instituto no direito tributário, o legislador fixou diferentes termos iniciais para a contagem do prazo, os quais serão mormente aprofundados no capítulo a seguir.

²⁰ *Ibidem*, p.460

2 DOS MARCOS DECADENCIAIS

2.1 DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE COMO TERMO INICIAL – ART. 173, I

Para a contagem do prazo decadencial, é necessário definir o marco inicial de escoamento dos cinco anos disponíveis à Administração constituir definitivamente o crédito tributário.

O primeiro marco inicial analisado é o previsto no artigo 173, inciso I do CTN:

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;²¹

Ao contrário do que ocorre com o direito privado, neste caso, o termo inicial não coincide com o nascimento do direito subjetivo.

Sobre o tema, o CARF editou a súmula nº 101, para reforçar a adoção do prazo firmado no dispositivo legal: “Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. ²²”

No direito tributário, o direito subjetivo nasce da ocorrência do fato gerador. Entretanto, neste caso, a decadência só começa a correr a partir do primeiro dia do ano seguinte a este nascimento.

Grande parte da doutrina tece críticas a este posicionamento do legislador, afirmando que a adoção deste termo inicial dilata o prazo decadencial por período maior que o aludido, já que são posteriores ao acontecimento tributário.

²¹ BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>, Acesso em: 11 out. 2018.

²² BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Súmula nº 101. **Quadro Geral de Súmulas**. Disponível em <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/quadro-geral-de-sumulas-1>>, acesso em 08 out. 2018

Suponha um fato gerador ocorrido em janeiro do ano 2000. O prazo do qual dispõe a Fazenda Pública para constituir o crédito tributário é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, qual seja, janeiro de 2001.

Desse modo, somente ocorrerá a decadência do direito de lançar em janeiro de 2006. Seis anos após a ocorrência do fato gerador, contrariando, de certo modo, o prazo de cinco anos²³.

Importante ressaltar que, via de regra, o termo previsto no artigo 173, I, do CTN será aplicado, aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício ou por declaração.

2.2 DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR COMO TERMO INICIAL – ART. 150, §4º

O segundo marco existente no código é aquele contido na regra do artigo 150, §4º do CTN, responsável por definir e reger especificamente os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, senão vejamos:

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.²⁴

Nesses casos, optou o legislador por fixar o termo de escoamento do prazo decadencial coincidindo com a data do nascimento do direito subjetivo.

²³ Por esse motivo, muitos doutrinadores criticam o uso do termo “quinquenal” em decadência. Ora, se nesse instituto o prazo pode ser maior do que cinco anos, razão não assiste à referida nomenclatura.

²⁴ BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>, Acesso em: 11 out. 2018

Importante apontar que, de maneira técnica, o vocábulo *fato gerador* designa a previsão legal do fato, que se situa no mundo do *dever ser*, no âmbito das construções normativas e abstratas, assim definido no CTN:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.²⁵

Já a concretização da previsão legal do fato gerador no mundo do *ser*, é definida pelo termo *fato jurídico tributário*, sendo este a subsunção da ocorrência fática à norma geral e abstrata.

Dessa forma, escoar-se-á o prazo previsto no artigo supracitado da “ocorrência do fato gerador”, ou seja, da concretização do fato jurídico tributário.

Assim, se um fato gerador de um tributo sujeito à homologação ocorreu em janeiro do ano 2000, o direito de lançar disponível à Administração Pública irá caducar em janeiro de 2005. Nesse sentido, merece especial atenção o parágrafo quarto, do art. 150 do CTN, conforme acima transcrito.

O referido parágrafo trata, na primeira parte, da homologação tácita, determinando que, se ultrapassados cinco anos da ocorrência do fato gerador, sem que tenha o Fisco se manifestado, considera-se homologado o lançamento realizado pelo contribuinte e extinto o crédito tributário.²⁶

Já na segunda parte do parágrafo, optou o legislador por retirar do contribuinte o direito de lançar nos casos em que houver fraude, dolo ou simulação, devolvendo à Administração Pública a responsabilidade de constituir o crédito sob o prazo previsto no artigo 173, I ora analisado.²⁷

²⁵ *Ibidem*.

²⁶ Importante frisar que o inciso V do artigo 156 do CTN prevê a decadência como forma de extinção do crédito tributário.

²⁷ Este entendimento já foi sumulado pelo CARF, Súmula n° 72: “Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.”

É de suma importância compreender as três condutas (dolo, fraude e simulação) definidas pelo legislador como aptas a redesignar o termo inicial de escoamento do prazo decadencial.

Primeiro, temos que dolo, etimologicamente, deriva do latim *dolus* (artifício), compreendido como ato malicioso e consciente, dotado de má-fé para a violação de um dever legal. Segundo Aurélio²⁸, dolo é todo:

“1. Ato consciente, ou intenção, com que se induz, mantém ou confirma outrem num erro. 2. Intenção ou deliberação de violar a lei, com consciência da criminalidade da ação ou da omissão que se comete.”

Sob o ponto de vista do lançamento por homologação, no qual quase todo o procedimento que precede o ato é realizado pelo contribuinte, o dolo se configuraria como “manobra fraudulenta para induzir outrem (Fisco) à prática de ato, de que lhe possa advir prejuízo.”²⁹

Já a fraude vem do latim *fraudis* (engano, má-fé) e pode ser definida como “engano malicioso ou ação astuciosa, promovido de má-fé, para ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever”³⁰. Ou seja, denota a ocorrência planejada de evasão de tributos por meio de comportamentos ilegais.

Vide a definição de fraude recolhida da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI):

Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.³¹

²⁸ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Miniaurélio: o minidicionário da língua portuguesa**; 6 ed. ver. e atualiz., Curitiba: Positivo, 2004, p.328

²⁹ FRANCO, Marcus Vinícios Lima. **Fraude à lei em matéria tributária**. Revista da Procuradoria Geral do Estado de Sergipe, v.06, 2008, p. 64

³⁰ *Ibidem*.

³¹ BRASIL. Decreto n. 7.212, de 15 de jun. de 2010. **Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados** – IPI. Brasília, jun. 2010. Legislação Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>, acesso em 26 out. 2018.

Finalmente, a simulação é, nas palavras de Maria Helena Diniz, “a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado”³², configurando vício nos negócios jurídicos sempre que aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem; possuírem declaração não verdadeira ou alteração na data dos instrumentos particulares.³³

Assim, sempre que o contribuinte agir de má-fé, praticando qualquer dos três institutos acima delineados ao realizar o lançamento (verificar a existência do fato gerador, determinar a quantia tributável, calcular o montante devido e efetuar o pagamento), aplicar-se-á o marco inicial do artigo 173, I, utilizado, via de regra, para os tributos sujeitos ao lançamento de ofício ou por declaração.

2.3 DO POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL QUANTO AOS MARCOS DECADENCIAIS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Até aqui, demonstrou-se que o CTN prevê dois marcos iniciais para a contagem do prazo decadencial de cinco anos, sendo o primeiro a ocorrência do fato gerador (artigo 150, §4º, do CTN); e o segundo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (artigo 173, I, CTN).

Apesar da simples aparência dos dispositivos, o Judiciário até hoje é provocado a se manifestar acerca da contagem do prazo decadencial em matéria tributária. A primeira discussão a ser apontada é sobre a possibilidade (ou não) de cumulação dos prazos.

Em tempos remotos, houve quem entendesse que os artigos acima traziam dois prazos decadenciais distintos e independentes, ao passo que seria possível cumulá-los, dilatando o prazo quinquenal para dez anos.

³² DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil**, 22 ed., rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 458.

³³ Na forma do parágrafo primeiro do artigo 167 do Código Civil.

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça já pacificou o entendimento acerca da impossibilidade de cumulação, se posicionando da seguinte maneira:

“[...] é inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173 do CTN, devendo prevalecer o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário [...].³⁴”

A partir de então, firmou-se o entendimento de que os artigos delimitam dois marcos distintos para um mesmo prazo de cinco anos, o que impossibilita a cumulação dos prazos.

A segunda controvérsia relevante cinge-se quanto ao termo inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário pelo Fisco nas hipóteses em que o contribuinte não declara nem efetua o pagamento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação.

Tal controvérsia chegou ao STJ e foi julgada pelo rito dos repetitivos, sob o tema de número 163, tendo o tribunal editado a súmula 555 para reger a discussão:

Súmula 555 - Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.³⁵

Com a edição desta súmula, o tribunal firmou a tese de que o artigo 173, I somente se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado ou quando, a despeito da previsão legal, este não ocorre³⁶, direcionando, assim, a aplicação dos marcos contidos nos artigos 173, I e 150, §4, ambos do CTN.

³⁴ BRASIL, **Superior Tribunal de Justiça**. AgRg no Ag 1394456/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, Segunda Turma, julgado em 22 mai. 2012, publicado em 02 ago. 2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=22116703&num_registro=201100086270&data=20120802&tipo=91&formato=PDF>. Acesso em: 11 nov. 2018.

³⁵ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Súmula 555. **Súmulas Anotadas**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?&b=TEMA&p=true&t=&l=50&i=600&ordem=@SUB>>, Acesso em 11 out. 2018.

³⁶ Sendo também aplicada nos excepcionais casos em que restar comprovado o dolo, a fraude ou a simulação do contribuinte.

Em suma, o artigo 173, I será sempre aplicado aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício ou por declaração, podendo também ser aplicado aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação quando constatada a existência de dolo, fraude ou simulação, ou ainda quando o ato não for realizado em sua completude, isto é, quando não houver a declaração ou o recolhimento antecipado.

Em contrapartida, o artigo 150, §4º será aplicado, nos casos em que houver o lançamento perfeito, sendo este aquele livre de qualquer vício ou ilicitude.

A terceira e última controvérsia aqui levantada diz respeito ao recolhimento antecipado parcial. A partir de qual marco deve correr a decadência quando houver o pagamento pormenor do tributo devido pelo contribuinte?

“É importante esclarecer que o ‘pagamento parcial’ [...] é parcial sob a perspectiva do Fisco, isto é, comparado à totalidade do tributo considerado devido pelo Fisco. Se o pagamento parcial em questão fosse sob a perspectiva do contribuinte, isso significaria que tal contribuinte teria declarado a totalidade do tributo, mas efetuado o pagamento apenas de parte dele.³⁷”

Dessa forma, o pagamento parcial (ou pagamento pormenor) ocorre quando, apesar de o contribuinte ter realizado o lançamento em sua completude, o Fisco considera o valor devido superior ao valor declarado e recolhido.

Importante ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que a declaração do tributo realizada pelo contribuinte configura confissão de dívida adequada à constituição do crédito tributário³⁸. Portanto, se o contribuinte declara e recolhe o valor, a dívida tributária resta satisfeita, não havendo razão para se falar em decadência quanto à parte adimplida.

À vista disso, quando houver o pagamento parcial, a decadência incidirá somente sobre a parte superior e controversa apontada pelo Fisco, a qual deverá ser

³⁷ PAZELLO, Fernanda Ramos; ZING, Caroline. **A Súmula 555 do STJ sobre decadência tributária e sua correta aplicação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação**. Disponível em <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI257994,101048-A+sumula+555+do+STJ+sobre+decadencia+tributaria+e+sua+correta>>, Acesso em: 03 nov. 2018.

³⁸ Entendimento retirado do AgRg no REsp 1.192.933/MG, de relatoria Ministro Benedito Gonçalves, 1ª turma do Superior Tribunal de Justiça.

devidamente apurada em processo administrativo fiscal, para que haja o lançamento suplementar.

O lançamento suplementar, por sua vez, configura novo ato administrativo que visa complementar o ato já praticado pelo contribuinte, constituindo o crédito na diferença dos valores apurados pelo Fisco e recolhido pelo contribuinte, o qual será realizado na modalidade lançamento de ofício.

Entretanto, qual marco deve ser adotado para definir o escoamento do prazo decadencial nos casos de lançamento suplementar?

Mais uma vez, o Superior Tribunal de Justiça pacificou a discussão firmando a tese do “princípio de pagamento”, vejamos:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO SUPLEMENTAR. CREDITAMENTO INDEVIDO. PAGAMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. 1. O prazo decadencial para o lançamento suplementar de tributo sujeito a homologação recolhido a menor em face de creditamento indevido é de cinco anos contados do fato gerador, conforme a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Precedentes: AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 07/11/2011; AgRg no REsp 1.238.000/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 29/06/2012. 2. Agravo regimental não provido.³⁹

Entende o tribunal que havendo o pagamento, ainda que parcial, o lançamento suplementar estará sujeito ao marco previsto no §4º do artigo 150. Isso porque, de acordo com a tese do “princípio de pagamento”, sólida perante o tribunal, o artigo 173, I somente poderá ser aplicado quando não houver pagamento algum.⁴⁰

³⁹ BRASIL, **Superior Tribunal de Justiça**. AgRg no REsp 1318020/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, julgado em 15 ago. 2013, publicado em 27 ago. 2013. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1318020&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>, Acesso em 11 nov. 2018.

⁴⁰ O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais segue o entendimento firmado pelo tribunal superior, possuindo julgados nesse sentido, a exemplo do Acórdão proferido no Recurso Voluntário de nº 19515.002894/2010-81, proferido com o seguinte teor: “O exercício do direito de constituir/formalizar o crédito tributário, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando houver pagamento antecipado, ainda que parcial, regula-se pelo art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional. Por outro lado, a ausência de recolhimento implica na incidência do art. 173, I do mesmo diploma legal [...]”

De acordo com o Professor Alberto Xavier:

“A teoria subjetiva ou do pagamento assenta no pressuposto de que o art. 173 do Código Tributário Nacional é o prazo geral, em relação ao qual o §4º do art. 150 representa um prazo especial, pelo qual se ‘antecipa’ o início do prazo decadencial em razão da existência de mecanismos que facultam ao Fisco informações que lhe permitam exercer a fiscalização em prazo mais apertado.”⁴¹

Dessa forma, sempre que houver princípio de pagamento, seja este integral ou parcial, aplicar-se-á o prazo previsto no artigo 150, §4º, mesmo quando houver o lançamento suplementar de ofício⁴².

⁴¹ XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3 ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.97.

⁴² Reforça-se que, em que pese o lançamento suplementar seja realizado na modalidade “lançamento de ofício”, este atrairá o marco contido no artigo 150, §4º do CTN.

3 DAS LACUNAS DECORRENTES DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL

3.1 DA AUSÊNCIA DE CONTRADITÓRIO NA APURAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO

Todo lançamento é um ato administrativo que pressupõe um procedimento no qual o agente competente verificará a ocorrência do fato gerador, identificará a base de cálculo, aplicará a alíquota em conformidade com a lei e apurará o montante do tributo devido.

Sob a ótica dos tributos sujeitos ao lançamento de ofício ou por declaração, as atribuições do agente ainda englobam a identificação do sujeito passivo da relação tributária bem como sua notificação, a qual constitui em definitivo o crédito tributário.

Já para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, compete ao contribuinte ainda sua declaração e seu recolhimento prévio, os quais deverão ser validados pela Administração Pública.

Se a Administração homologar o lançamento efetuado pelo contribuinte, restará extinto o crédito tributário por conta do recolhimento antecipado. Caso contrário, dois desdobramentos poderão ocorrer.

Na hipótese de recolhimento inferior ao declarado, poderá o Fisco constituir, desde já, o crédito em dívida ativa tornando-o apto à execução fiscal. Isso porque, conforme exposto, o STJ entende que a declaração do tributo representa confissão de dívida.

Já no caso de o Fisco discordar do valor declarado e recolhido, ou seja, no caso de recolhimento parcial, deve o órgão proceder o lançamento suplementar de ofício, notificando o contribuinte deste novo ato e constituindo o crédito suplementar.

Nesse caso singular, deve ser aplicado o marco do artigo 150, §4º salvo se presente a constatação de fraude, dolo ou simulação, sendo este entendimento pacífico perante os tribunais superiores, conforme exposto, e também adotado pelo CARF, senão vejamos:

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO. AUSÊNCIA DE FRAUDE. Aplica-se a norma de decadência do art. 150, §4º, do CTN na existência do pagamento antecipado referido no caput do dispositivo citado, e ausente a constatação de fraude, dolo ou simulação, iniciando-se da data do fato gerador a contagem do prazo quinquenal.⁴³

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA. DOLO . ART. 173, I DO CTN. 05 ANOS. Independente da antecipação do pagamento, a percepção de uma conduta dolosa do contribuinte impulsiona a aplicação do art. 173, I do CTN, considerando o dies a quo do prazo decadencial como o primeiro dia exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido formalizado.⁴⁴

DECADÊNCIA - RES P Nº 973.733/SC DO STJ - ART. 150, § 4º DO CTN Havendo pagamento ainda que parcial de valores apurados no ano-calendário investigado pelo Fisco, e não se identificado a prática de atos fraudulentos, conta-se o prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, consoante entendimento consolidado no REsp 973.733/SC, julgado sob o rito de recursos repetitivos.⁴⁵

Não restam dúvidas quanto ao direcionamento da aplicação dos marcos previstos no CTN mediante a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Porém, em qual momento deve o fisco alegar e comprovar a ocorrência dos institutos?

É cristalino o entendimento de que a decadência é prejudicial de mérito e, por isso, é tese de defesa. Porém, se a definição do marco de escoamento do prazo quinquenal está sujeita a identificação - de dolo, fraude ou simulação - por parte da Administração Pública, o direito de defesa do contribuinte resta prejudicado.

Depender da atuação da Administração Pública para que o marco inicial decadencial seja definido gera tamanha insegurança jurídica ao contribuinte pela falta de previsibilidade, o que impossibilita o exercício de um contraditório pleno.

⁴³ BRASIL, **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Recurso de Ofício nº 19515.005473/2009-78, Rel. Paulo Henrique Silva Figueiredo, julgado em 23 fev. 2018.

⁴⁴ BRASIL, **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Recurso de Ofício e Recurso Voluntário nº 19311.000150/2009-84, Rel. Luis Fabiano Alves Penteado, julgado em 21 fev. 2018.

⁴⁵ BRASIL, **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Recurso Voluntário nº 19515.005600/2009-39, Rel. Gustavo Guimarães da Fonseca, julgado em 20 fev. 2018.

A ausência de um momento específico para que o Fisco apresente indícios de dolo, fraude ou simulação prejudica a definição do marco decadencial, o que culmina na necessidade de provocação jurisdicional para a resolução do problema, elevando o número de processos judiciais, e resultando prejuízo econômico às partes por meio das despesas judiciais.

Acredita-se que todo este conflito envolvendo a insegurança jurídica, o prejuízo ao contraditório, à ampla defesa e ocasionando o agigantamento do Judiciário poderia ser solucionado caso o Fisco possuísse o dever de informar se constatou, ou não, indícios de dolo, fraude ou simulação nas informações prestadas pelo contribuinte.

O mero dever de informação integraria o “procedimento de lançamento” deixando claro ao contribuinte, antes mesmo da constituição do crédito tributário, que há alguma obscuridade nas informações prestadas, oportunizando sua manifestação em sentido contrário.

Dessa forma, o contribuinte poderia se explicar ou até mesmo se defender de uma possível alegação de má-fé ainda na seara administrativa, podendo inclusive prever qual marco será aplicado no caso em específico.⁴⁶

Tal hipótese demonstra total respeito aos princípios do contraditório, oportunizando a manifestação do contribuinte ainda na seara administrativa; da ampla defesa, pois afasta a insegurança jurídica e traz previsibilidade à escolha do marco decadencial; da celeridade e da eficiência, pois assim a via judicial torna a ser o recurso último à solução dos conflitos.

⁴⁶ Se o Fisco não informar que encontrou indícios de dolo, fraude ou simulação, resta claro que será aplicado o marco contido no artigo 150, §4°. Caso contrário, o contribuinte estará sujeito ao marco diverso, artigo 173, I. Assim, desde já conhecerá os limites temporais necessários à alegação de decadência.

3.2 DA POSSIBILIDADE DE MANIPULAÇÃO DO PAGAMENTO PARCIAL EM VISTAS À DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Apesar dos esforços despendidos pelo STJ em direcionar a escolha do marco decadencial, especialmente no tocante ao pagamento parcial, o entendimento atual estabelece um cenário de favorecimento às atitudes de má-fé por parte do contribuinte.

Vale destacar que as críticas aqui apontadas servem apenas como uma forma de fomentar o debate e buscar soluções adequadas que compactuem com o entendimento jurisprudencial pátrio.

Conforme exposto, no lançamento por homologação cabe ao contribuinte calcular, declarar e recolher os tributos, podendo o Fisco discordar do montante declarado e realizar lançamento suplementar de ofício, o qual atrai imediatamente o marco contido no artigo 150, §4º.

Deve-se ressaltar que, ao comparar os dois marcos disponibilizados pelo Código Tributário Nacional, chega-se à conclusão de que o mais benéfico ao contribuinte é justamente aquele contido no artigo 150, §4º vez que antecipa o escoamento do prazo quinquenal quando contrastado com o marco do artigo 173, I.

Ao cumular as benesses do artigo 150, §4º com a tese do princípio de pagamento, muitos contribuintes enxergaram que, se manipulassem os atos no lançamento por homologação seria possível direcionar a fixação do marco inicial.

Por exemplo, um contribuinte, ao calcular os valores devidos a título de ICMS⁴⁷ percebe que deve ao Estado a quantia de R\$100.000,00 (cem mil reais). De posse dessa informação, ele se depara com os seguintes cenários:

Primeiramente ele pensa em declarar e recolher os R\$100.000,00 (cem mil reais), extinguindo a obrigação tributária por meio do adimplemento.⁴⁸

⁴⁷ Imposto este sujeito ao lançamento por homologação.

Em um segundo momento ele pensa que pode declarar os R\$100.000,00 (cem mil reais) e pagar apenas R\$50.000,00 (cinquenta mil reais), sendo inscrito em dívida ativa e executado judicialmente pela diferença, incidindo, sobre esta, todos os encargos do processo de execução.

Sua terceira opção seria declarar metade do valor calculado, ou seja, R\$50.000,00 (cinquenta mil reais) e recolher apenas esse valor, podendo dispor livremente da parte não declarada.

Nesse cenário hipotético, a alternativa mais vantajosa, apesar de ilegal, para o contribuinte é a terceira. Isso porque, de acordo com o STJ, o pagamento antecipado, ainda que parcial define, por si só, o marco inicial de escoamento do prazo quinquenal.

Sendo assim, há previsibilidade nos desdobramentos de tal conduta. O contribuinte de má-fé sabe, desde já, o último dia do qual dispõe o Fisco para a realização do lançamento suplementar. Basta que ele guarde ou invista a quantia não declarada até esta data.

Se o Fisco realizar o lançamento suplementar no prazo de cinco anos, o contribuinte realiza o pagamento da parte suplementar, podendo até se aproveitar de eventuais rendimentos. Caso contrário, realiza o levantamento dessa quantia, aproveitando-se da inércia do Fisco.

Sob este cenário em específico, o entendimento jurisprudencial acerca do recolhimento pormenor se torna um estímulo à sonegação fiscal, por permite que contribuintes de má-fé se beneficiem da própria torpeza. ⁴⁹

⁴⁸ O adimplemento “é a forma direta de extinção da obrigação tributária e do crédito tributário, é o cumprimento da prestação que corresponde ao seu objeto, e, consistindo a obrigação tributária principal em uma obrigação de dar, o seu meio normal de extinção é o pagamento.” (JUNCO, 2011)

⁴⁹ É importante ressaltar que, caso se constate que o ato foi realizado de maneira fraudulenta, haverá sim sanções administrativas e até criminais, inclusive mudando o marco decadencial para aquele previsto no artigo 173, I.

Por essas razões, muitos contribuintes jogam com a sorte no lançamento por homologação, moldando suas declarações, prevendo o marco decadencial e apostando na inércia da Administração Pública.

Acredita-se que a realização recorrente de lançamentos suplementares às declarações prestadas por um mesmo contribuinte denotam um indicativo da prática reiterada de manipulação no lançamento.

Assim, uma possível hipótese de solução ao problema seria que, quando a Administração Pública identificasse a realização de vários lançamentos suplementares aos recolhimentos efetuados por um mesmo contribuinte, restaria configurado indicativo de dolo.

Há um ditado norte americano no seguinte teor: “enganam-me uma vez, vergonha de quem me enganou. Enganam-me duas vezes, a vergonha é toda minha.”⁵⁰

Nesse caso, o Fisco oportunizaria a manifestação deste contribuinte para justificar as divergências constatadas sob pena de presunção de dolo, atraindo de imediato os efeitos do artigo 173, I bem como as sanções administrativas e criminais quando cabíveis.

Dessa forma, uma nova barreira à sonegação seria imposta ao mesmo tempo em que restariam preservados os princípios do contraditório, da ampla defesa e *do in dubio pro contribuinte*.

⁵⁰ Tradução livre do ditado: “*Fool me once, shame on you. Fool me twice, shame on me.*”

CONSIDERAÇÕES FINAIS

À luz do exposto, demonstrou-se que as modalidades de lançamento revelam singularidades procedimentais⁵¹ deste ato administrativo nuclear à atuação do Fisco e apresentou-se, também, uma das consequências de sua inércia.

Sobre esta, a decadência, viu-se que resulta na perda do direito potestativo de lançar, para a qual o legislador estipulou prazo quinquenal contado de dois marcos diversos a depender das particularidades do caso concreto.

Expôs-se também que devido à abertura semântica do texto normativo, foi necessária a atuação do Superior Tribunal de Justiça para pacificar o tema adotando a tese do “princípio de pagamento”, a qual restringe a aplicação do marco contido no artigo 173, I aos casos em que não houver pagamento algum, aplicando-se o marco contido no artigo 150, § 4º sempre que existir qualquer indicativo de pagamento.

Importante ressaltar que a tese adotada pelo STJ denota exceção à definição do marco pela modalidade de lançamento, porquanto determina a aplicação do artigo 150, §4º para o lançamento suplementar de ofício.

Entretanto, duas lacunas foram apontadas no tangente à decadência do crédito tributário. Sobre estas, questiona-se, à luz dos princípios constitucionais (devido processo legal, contraditório e ampla defesa) e dos princípios da administração pública (moralidade⁵² e eficiência⁵³), quais as consequências do entendimento

⁵¹ De acordo com Paulo de Barros: “As modalidades de lançamento, estipuladas no Código Tributário Nacional, revelam, no fundo, singularidades procedimentais e, vimos de ver, o procedimento não é da essência do lançamento. É inteiramente possível haver o lançamento sem qualquer procedimento que o anteceda, [...]. Desde que a autoridade lançadora tenha em mãos todos os dados relativos à ocorrência do fato jurídico tributário e à identificação do sujeito passivo, haverá condições suficientes para celebrar o ato jurídico administrativo de lançamento, independentemente de quaisquer outras providências suplementares.” (p. 426)

⁵² Segundo Hely Lopes Meirelles: “É certo que a moralidade do ato administrativo juntamente a sua legalidade e finalidade, além de sua adequação aos demais princípios constituem pressupostos de validade sem os quais toda atividade pública será ilegítima.” p.84

⁵³ Sobre a eficiência, Meirelles assim leciona: “O princípio da eficiência exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, já que não se contenta em se desempenhar apenas com uma legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público [...].” p. 90.

jurisprudencial a respeito da definição do marco inicial de contagem da decadência do crédito tributário?

A primeira lacuna diz respeito à ausência de previsibilidade quanto da definição do marco de escoamento do prazo decadencial e da conseqüente ausência de contraditório específico na seara administrativa.

Destacou-se que a prejudicial de mérito do contribuinte se encontra sujeita à atuação da Administração Pública. Assim, essa sujeição obsta o exercício do contraditório pleno em vistas à incerteza quanto à decadência do crédito tributário.

A inexistência de um momento específico para que o Fisco argumente, ainda que sem provas cabais, a existência de dolo, fraude ou simulação tolhe todo o fundamento temporal necessário à arguição de decadência, fazendo com que o Poder Judiciário seja provocado.

Os processos de ordem tributária atingem a primeira colocação no ranking quantitativo de assuntos mais demandados para o ano de 2017, tanto de competência Estadual como de competência Federal.⁵⁴ O Estado se mostra um dos maiores litigantes, tendo uma quantia agregada de 2.428.568⁵⁵ processos judiciais em curso, conforme a pesquisa Judiciário em Números, realizada pelo Conselho Nacional de Justiça.⁵⁶

A hipótese de solução ao problema apresentado envolve a imposição de um dever de informação ao Fisco, obrigando-o a informar se encontrou indícios capazes de caracterizar o dolo, fraude ou simulação nas ações praticadas pelo contribuinte. Tal dever incluiria o “procedimento de lançamento” que precede a homologação, no intuito de dar ciência ao contribuinte e oportunizar sua manifestação.

⁵⁴ Exclui-se deste dado os processos de ordem trabalhista, os quais possuem vara especializada. A título de informação, os processos trabalhistas superam o número de processos tributários ajuizados em todo o país.

⁵⁵ Destes, 1.555.242 processos na esfera Estadual e 873.326 processos na esfera Federal.

⁵⁶ BRASIL, **Conselho Nacional de Justiça**. Justiça em Números 2018: ano-base 2017, Brasília: CNJ, 2018. p. 194.

Já a segunda lacuna envolve a possibilidade de manipulação da escolha do marco de decadência por meio do recolhimento parcial proposital, aquele em que o contribuinte declara e recolhe quantia inferior à sabidamente devida no único intuito de lucrar com a possível inércia do Fisco.

Nestes casos, o direcionamento do marco, por força do entendimento jurisprudencial, se torna um incentivo à sonegação, já que seu único obstáculo, nesses casos, é o lançamento suplementar de ofício.

Apresentou-se como possível solução ao problema, a hipótese de que a necessidade recorrente de lançamento suplementar nos lançamentos realizados pelo mesmo contribuinte fosse elemento capaz de indicar o seu dolo.

Assim, ao demonstrar a recorrência dos lançamentos suplementares de ofício, o Fisco indicaria o dolo contido nas ações do contribuinte, induzindo a aplicação do artigo 173, I ao caso e possibilitando que o contribuinte se manifeste.

As tentativas apresentadas visam criar um óbice à sonegação fiscal, efetivando a moralidade e a eficiência inerentes à Administração Pública e, ao mesmo tempo, conceder um contraditório pleno e uma ampla defesa ao contribuinte.

É notório que, com o passar do tempo, mais lacunas serão identificadas, possivelmente até mesmo nas hipóteses aqui levantadas. O que é excelente por fomentar o debate. Assim, põe-se um ponto final ao trabalho, sem finalizar a discussão sobre o tema e a incessável busca por efetivação de direitos constitucionais.

REFERÊNCIAS

- BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>, Acesso em: 11 out. 2018.
- _____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Recurso de Ofício nº 19515.005473/2009-78, Rel. Paulo Henrique Silva Figueiredo, julgado em 23 fev. 2018.
- _____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Recurso de Ofício e Recurso Voluntário nº 19311.000150/2009-84, Rel. Luis Fabiano Alves Penteadó, julgado em 21 fev. 2018.
- _____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Recurso Voluntário nº 19515.005600/2009-39, Rel. Gustavo Guimarães da Fonseca, julgado em 20 fev. 2018.
- _____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Súmula nº 101. Quadro Geral de Súmulas. Disponível em <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/quadro-geral-de-sumulas-1>>, acesso em 08 out. 2018.
- _____. **Constituição da República Federativa do**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>, Acesso em 11 out. 2018.
- _____. Decreto n. 7.212, de 15 de jun. de 2010. **Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados** – IPI. Brasília, jun. 2010. Legislação Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>, acesso em 26 out. 2018.
- _____. **Superior Tribunal de Justiça**. AgRg no Ag 1394456/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, Segunda Turma, julgado em 22 mai. 2012, publicado em 02 ago. 2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=22116703&num_registro=201100086270&data=20120802&tipo=91&formato=PDF>. Acesso em: 11 nov. 2018.
- _____. **Superior Tribunal de Justiça**. Súmula 555. Súmulas Anotadas. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?&b=TEMA&p=true&t=&l=50&i=600&ordem=@SUB>>, Acesso em 11 out. 2018.
- _____. **Superior Tribunal de Justiça**. AgRg no REsp 1318020/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, julgado em 15 ago. 2013, publicado em 27 ago. 2013. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1318020&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>, Acesso em 11 nov. 2018.
- _____. **Conselho Nacional de Justiça**. Justiça em Números 2018: ano-base 2017, Brasília: CNJ, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros; **Curso de Direito Tributário**. 27 ed., São Paulo: Saraiva, 2016.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 17 ed. Salvador: Jus Podivm, 2015.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil**, 22 ed., rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2005.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Miniaurélio: o minidicionário da língua portuguesa**; 6 ed. ver. e atualiz., Curitiba: Positivo, 2004

FRANCO, Marcus Vinícios Lima. **Fraude à lei em matéria tributária**. Revista da Procuradoria Geral do Estado de Sergipe, v.06, 2008.

GONÇALVES. Carlos Roberto, **Direito Civil Brasileiro**, volume 1: Parte Geral, 10 ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

JUNCO, José Alexandre. Extinção da obrigação e do crédito tributário e suas implicações conceituais. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n. 87, abr 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9284>. Acesso em nov 2018.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

PAZELLO, Fernanda Ramos; ZING, Caroline. **A Súmula 555 do STJ sobre decadência tributária e sua correta aplicação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação**. Disponível em <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI257994,101048-A+sumula+555+do+STJ+sobre+decadencia+tributaria+e+sua+correta>>, Acesso em: 03 nov. 2018.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed., São Paulo: Saraiva, 2016.

STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, Jose Luis Bolzan de. **Ciência política e teoria do estado**. 8 ed. rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil – Teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum.** 56 ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

VELLOSO, Rodrigo. **Uma breve história dos impostos: conheça a movimentada e curiosa trajetória do instrumento de poder que determinou o curso da história.** Disponível em: <<https://super.abril.com.br/historia/por-que-pagamos-impostos/#respond>>, acesso em 19/04/2018. Publicado em 30/06/2003.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro.** 3 ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2005.