

A decadência do direito ao lançamento do crédito tributário nos tributos sujeitos ao regime de homologação.
Crítica ao posicionamento do STJ.

Maria Cândida Peralva de Oliveira Rocha *

Como dizia o poeta, “o tempo não para...”.

O Direito, buscando um elemento seguro, capaz de conferir estabilidade às relações sociais, elegeu o tempo, elemento infalível, totalmente independente do agir humano.

Com toda certeza, a Prescrição e Decadência sempre obtiveram maior atenção da doutrina, vez que inúmeras manifestações no mundo jurídico demonstram a sua total dependência em relação à linha do tempo.

A prescrição e decadência são realidades próprias do mundo jurídico, não possuindo nenhuma atuação direta com o mundo natural.

Esses dois institutos, apesar de intimamente ligados, não há relação de similitude entre eles. Essa distinção é apresentada por grande parte da doutrina civilistas clássicas, sendo nesse sentido, destacáveis as palavras do mestre CAMARA LEAL, quando afirma que:

“É de decadência o prazo estabelecido pela lei, ou pela vontade unilateral ou bilateral, quando prefixado ao exercício do direito pelo seu titular. E é de prescrição,

quando fixado, não para o exercício do direito, mas para o exercício de ação que o protege.”¹

Nesse sentido, em linhas gerais, a prescrição atinge aos chamados direitos a uma prestação, enquanto que a decadência atinge apenas aos direitos potestativos em que ocorre a sujeição do agente que deve suportar a atuação de seu titular.

Apresentadas as definições entre os fenômenos jurídicos da prescrição e decadência, cumpre-nos agora verificar a sua atuação sobre o crédito tributário.

Nascida a obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador, é necessário da administração, a realização de um ato que a individualize, trazendo à monta a caracterização do fato e sua subsunção à norma (identificação da matéria tributável), determinando o sujeito passivo vinculado à relação jurídica e, finalmente, quantificando a prestação pecuniária, tudo isso sob os auspícios de um devido procedimento administrativo regulador da sua produção. O ato em referência consubstancia-se no lançamento tributário, definido pelo CTN, em seu artigo 142, nos seguintes termos:

“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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

Alberto Xavier, ao propor uma definição de lançamento afirma ser *“o ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua conseqüente exigência.”²*

¹ Antonio Luis da Câmara Leal, Da prescrição e da decadência, 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959. p.133-4

Verifica-se, portanto, a natureza declaratória do lançamento, limitando-se a uma interpretação literal do dispositivo destacado, pois, conforme vimos, a obrigação nasce com a ocorrência do fato gerador, limitando-se o lançamento a individualizar os seus componentes (vínculo jurídico, sujeitos e prestação), tornando exigível o crédito tributário.

O Código Tributário Nacional, elenca três espécies de lançamento, tendo em vista o grau de participação do sujeito passivo no seu procedimento de formação, quais sejam: o lançamento por declaração, o lançamento de ofício e, por último, o lançamento por homologação.

O lançamento por declaração é aquele que vincula a autoridade administrativa a desincumbir-se do mister de lançar (de ofício) tão-somente após o sujeito passivo (ou terceiros legalmente obrigados) prestar a declaração necessária a identificar a *matéria de fato* que a lei do tributo considere relevante a fim de que a Fazenda Pública efetivamente quantifique o crédito. Alguns autores, o denominam como lançamento misto, de modo que é representado pela ação conjugada entre o Fisco e o contribuinte, ou seja, pressupõe a colaboração do particular com a administração tributária, que supre a deficiência da informação por meio de declaração prestada.

Até o advento do Decreto-lei nº 1.967/82, o exemplo clássico de lançamento por declaração era o do Imposto sobre a Renda, que passou a se sujeitar ao lançamento por homologação, cabendo fazer menção ao Imposto Sobre Transmissão *inter vivos* de Bens Imóveis e Direitos a eles relativos, bem como o Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural, a título exemplificativo de tributos sujeita à modalidade de lançamento ora aludida.

A segunda modalidade de lançamento, qual seja, o lançamento de ofício, também chamado direto, é aquele em que as autoridades administrativas, dispondo de dados suficientes para efetuar a cobrança, ultima a sua efetivação sem qualquer participação do sujeito passivo (contribuinte).

² Alberto Pinheiro Xavier. Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. São Paulo: Forense, 1997.p.64.

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana configuram-se como exemplos clássicos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício previsto no artigo 149, inciso I, do CTN.

Vale a pena traçar breves comentários acerca do denominado lançamento por homologação, previsto no art. 150, *caput*, do CTN, onde o contribuinte auxilia ostensivamente a Fazenda Pública na atividade do lançamento, cabendo o Fisco realizá-lo de modo privativo, homologando-o, conferindo a sua exatidão. Verifica-se, que o grau de participação do particular nesta espécie de lançamento atinge nível de suficiência capaz de compor a pretensão tributária, limitando-se a autoridade administrativa competente tão-somente a uma atividade de controle *a posteriori* do procedimento de apuração exercido.

O legislador tributário, com a criação do lançamento por homologação, uma forma de contornar a problemática da estrita vinculação do ato de lançamento à autoridade administrativa (daí a impossibilidade no direito pátrio de se falar no impropriamente denominado "autolançamento") a despeito da existência de tributos cuja natureza exige a sua apuração, quantificação e, conforme o caso, o seu recolhimento, sem prévia manifestação da administração (exs: tributos sujeitos à retenção na fonte e os impostos indiretos, tais como o ICMS e o IPI). A doutrina, no entanto, diante à insuficiência da construção normativa engendrada pelo legislador tributário, identifica contradições e incoerências no tratamento da matéria.

Neste sentido, vale ressaltar as lições de Alberto Xavier, cujo teor segue abaixo:

"Em conclusão do que se expôs verifica-se que nunca há lugar a um verdadeiro lançamento na figura do "lançamento por homologação": não há lançamento no "autolançamento" pretensamente efetuado pelo contribuinte, como pressuposto do pagamento, pois não existe um ato administrativo; não há lançamento na "homologação expressa", pois essa nada exige, apenas confirma a legalidade de um pagamento efetuado, a título de

*quitação; e não há lançamento na "homologação tácita", que também não é um ato administrativo, mas um simples silêncio ou inércia produtor de efeitos preclusivos"*³

Como já fora explicitado acima, decadência é um instituto de direito material que traz em seu bojo a ação deletéria do tempo em relação a direito potestativo por conta da inércia de seu titular.

A matéria, no ordenamento jurídico-tributário pátrio, exige tratamento específico via espécie legislativa qualificada pelo quorum privilegiado da maioria absoluta (art. 146, inciso III, alínea "b", da CF/88), deslindado pelo Código Tributário Nacional (recepcionado com o status de Lei Complementar) em seus artigos 173 e 150, conforme transcrição a seguir:

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

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

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.

³ Alberto Pinheiro Xavier. Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. São Paulo: Forense, 1997.p.66-7.

§ 1º omissis

§ 2º omissis

§ 3º omissis

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Tendo em vista que a decadência é posta como causa extintiva do crédito tributário (art. 156, inciso V, do CTN), caso a administração tributária não realize a contento o ato de lançamento no prazo estipulado, forçosamente estará extinto o seu crédito, uma vez que o lançamento é condição de procedibilidade, nascendo, concomitantemente, o direito do sujeito passivo a repetir o indevido pagamento vinculado ao cumprimento de uma prestação caduca.

O colendo Superior Tribunal de Justiça, pontifica como início da contagem do prazo decadencial no lançamento por homologação o primeiro dia útil do exercício seguinte ao em que se extinguiu o direito potestativo de a administração rever ou homologar a atividade exercida pelo sujeito passivo. Nesse sentido vejamos o aresto prolatado em sede do Recurso Especial nº 58.918-5-RJ, relatado pelo Ministro Humberto Gomes de Barros, cuja ementa segue transcrita:

TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – PRAZO (CTN ART. 173).

I – O Art. 173, I do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu Art. 150, § 4º.

II – O termo inicial da decadência prevista no Art. 173, I do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador.

III – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, Art. 150, § 4º).

IV – Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985.

Ao proferir o seu voto o egrégio relator expôs a tese que fundamentou o seu entendimento sedimentado nos seguintes argumentos:

"...

Examinado isoladamente, o texto legal deixa margem a duas interpretações.

Com efeito, a utilização de o verbo poder, em seu modo condicional, autoriza o entendimento de que o prazo começa a partir do momento em que seria lícito à administração fazer o lançamento. Por igual, o termo "poderia", permite dizer que o prazo somente começa, depois que já não mais é lícita a prática do lançamento.

A dificuldade desaparece, quando se examina o Art. 173, em conjunto com o preceito contido no art. 150, § 4º do CTN.

O Art. 150 trata do lançamento por homologação.

Seu parágrafo 4º estabelece o prazo para a prática deste ato.

Tal prazo é de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

O Parágrafo 4º adverte para a circunstância de que, expirado este prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se definitivo o lançamento.

Vale dizer que o lançamento apenas de pode considerar definitivo em duas situações:

a - depois de expressamente homologado;

b - cinco anos depois de ocorrido o fato gerador, sem homologação expressa.

Na hipótese de que agora cuidamos, o lançamento poderia ter sido efetuado durante cinco anos, a contar do vencimento de a cada uma das contribuições.

Se não houve homologação expressa, a faculdade de rever o lançamento correspondente a mais antiga das contribuições (outubro/74) estaria extinta em outubro de 1979.

Já a decadência ocorreria cinco anos depois "do primeiro dia do exercício seguinte" à extinção do direito potestativo de homologar (1º de janeiro de 1980). Ou seja: em primeiro de janeiro de 1985.

Ora, a inscrição da dívida verificou-se em maio de 1983 (cf. fl. 47).

Não houve decadência.

Provejo o recurso, para que a execução retome seu curso."

O juízo expandido na decisão destacada vai de encontro à linha normativa fixada na contagem quinquenal do prazo decadencial tributário, uma vez que ocorrido o fato gerador resta ainda à autoridade administrativa o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia útil do exercício seguinte ao do término do prazo anterior, para efetivamente lançar o tributo, o que ao final computaria, no mínimo, dez anos de dilação a fim de que se extinguisse o direito potestativo da administração tributária. No entanto, ele tem alcançado anuência tanto em sua Corte de origem como nos Egrégios Tribunais Regionais Federais.

A notória contradição entre os institutos é analisada de forma bastante incisiva por Paulo de Barros Carvalho:

A conhecida figura do lançamento por homologação é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público, verificado o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo

expresso, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso dispendir muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, estoutro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um certifica a quitação, outro certifica a dívida. Transportando a dualidade para outro setor, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é a certidão de nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito.

(...)

Quando é que o funcionário da Fazenda lavra a homologação? Exatamente quando não pode celebrar o ato jurídico administrativo do lançamento. E por que o agente público exara o lançamento? Precisamente porque não pode realizar o ato jurídico administrativo de homologação. Eis a prova. Lançamento e homologação de lançamento são realidades jurídicas antagônicas, não podendo subsistir debaixo do mesmo epíteto⁴.

A doutrina vem veementemente identificando incoerências em relação à sua base argumentativa. Nesse sentido, vale a pena destacar, os dizeres de Alberto Xavier, em trechos de seu artigo doutrinário:

"A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o § 4º do artigo 150 determinar que se considera "definitivamente extinto o crédito" no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar "definitivamente extinto o crédito"? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer a sua "ressurreição" no segundo.

⁴ Paulo de Barros Carvalho. *Curso de direito tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 1996.p.282/3.

Bem melhor interpreta a lei o Tribunal Federal de Recursos, na sua Súmula 219 ao subordinar ao pressuposto de "não haver antecipações do pagamento" a aplicação do prazo de cinco anos em função do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional.”⁵

O entendimento jurisprudencial aqui enfocado vem-se firmando uma forte corrente em nossas cortes, conforme se pode inferir na ilação propugnada pela Segunda Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

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 art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, a que pagamento do tributo não for antecipado, já não será caso de lançamento por homologação hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no art. 173, I, do CTN. Recurso Especial não conhecido. (RESP. nº 169.246/SP, AC. 2ª TURMA. DECISÃO DE 04/06/1998. RELATOR: MIN. ARI PARGENDLER. PUBL. DJ 29.06.1998, P. 153)(21).

O ato de lançamento, nos tributos sujeitos ao regime de homologação, é ato suplementar; que deve ser realizado dentro do período em que a autoridade administrativa ainda dispõe do direito potestativo de verificação de existência ou não de crédito tributário.

⁵ Alberto Pinheiro Xavier. *A Contagem dos Prazos no Lançamento por Homologação*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: nº 27.

Desta forma, ultrapassado 5 (cinco) anos do fato gerador, o crédito deve ser tomado como extinto, conforme determina o art. 150, 4º, sendo absurda essa dilação de prazos mencionados por força da indevida interpretação operada.

Nota-se, portanto, que o STJ, com o seu posicionamento se mostra equivocado no momento em que se aplica conjuntamente as duas regras decadenciais distintas, vigentes em regimes diversos, pois, se ocorrido o pagamento, aplica-se o disposto no art. 150, parágrafo 4º, caso contrário, não havendo o pagamento do tributo, aplica-se em conjunto com aquele a norma do art. 173, inciso I, ambos do CTN, conforme dizeres do ilustre doutrinador LUCIANO AMARO:

“Em ambos os casos, trata-se de prazos para lançar; uma norma cuida da regra e a outra, da exceção, afronta o princípio da não-contrariedade das normas jurídicas aplicar a uma mesma hipótese a regra e a exceção em conjunto. Isso representa uma impossibilidade lógica e jurídica, qual seja, a de o prazo para o lançamento começar a correr quando não mais seja lícito lançar.”⁶

Se levarmos em conta que o direito de lançar é potestativo e independe do sujeito passivo, estando a depender tão somente do Estado, torna-se inconcebível, que este por não exercer o seu direito no tempo prefixado, tenha esse prazo decadencial alargado.

Finalmente verifica-se que essa aplicação procedida pelo STJ acaba repetindo o prazo decadencial (5+5) para a falta de pagamento, sendo possível exigir um tributo relativo a um fato gerador de 10 anos atrás, que na verdade, esse prazo pode chegar até a aproximadamente onze anos, para a ocorrência do fato jurídico da decadência, incidente sobre o direito de efetuação do lançamento, se verificar que o lançamento só ocorre no primeiro exercício financeiro seguinte. Isso representa uma impossibilidade lógica e jurídica, no momento em que o prazo para o lançamento começa a correr quando já não é mais lícito lançar.

Ante o exposto, é forçoso concluir que as decisões do STJ contém equívocos. A decadência, como direito potestativo que é, não depende de atos do sujeito passivo, pelo

⁶ Luciano Amaro. *Direito tributário brasileiro*. 8. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002.p.463.

que o prazo de caducidade relacionado com o lançamento por homologação independe de ter havido ou não a antecipação de pagamento determinado pelo art. 150 do CTN, e deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, na forma do § 4º desse mesmo artigo.

Ademais, o STJ, por meio da aplicação conjunta desses dois artigos, ignora a verdadeira razão de ser desse instituto, gerando uma completa insegurança jurídica, uma vez que com o fim de proteger a segurança e a certeza, valores fundamentais do direito moderno, limitam-se no tempo a exigibilidade e o exercício dos direitos subjetivos, fixando prazos maiores ou menores, conforme a sua respectiva função.

BIBLIOGRAFIA

LIVROS:

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 4. ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Saraiva, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Curso de direito tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.

FANUCCHI, Fábio. *A decadência e a prescrição em direito tributário*. Edição póstuma. 2ª edição. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Elementos do Direito, Direito Tributário*. 5 ed. Premier editora, 2005 .

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Do lançamento. Teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1998.

ARTIGOS:

MACHADO, Hugo de Brito. *A Decadência e os Tributos Sujeitos a lançamento por homologação*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: nº 59.

MARTINS, José Antônio de Andrade. Autolançamento. *In: Estudos Tributários (em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa)*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975

ROCHA, João Luiz Coelho da. *A Decadência do Direito de Constituir o Crédito Tributário – Perigoso Precedente Jurisprudencial*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: nº 11.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *A Contagem dos Prazos no Lançamento por Homologação*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: nº 27.

* Advogada. Pós-graduanda em Direito Tributário pela UFBA.

Disponível em:

<http://www.juspodivm.com.br/i/a/%7B9021106D-E9EF-49B2-8ACE-B9E67D811AB4%7D_artigo_-_site_tribut%C3%A1rio-CANDIDA.doc> Acesso em.: 10 out. 2007.