

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
CURSO DE DIREITO

ALEX CAVALCANTE NOGUEIRA

DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Imperatriz - MA
2018

ALEX CAVALCANTE NOGUEIRA

DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Trabalho de monografia apresentado à
Universidade Federal do Maranhão como requisito
parcial para a formação no curso de Direito.

Orientador: Professor Gabriel Araújo Leite

Imperatriz - MA
2018

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente aos meus pais: Plínio e Carmélia, por serem os responsáveis pela minha educação.

À minha esposa Diana, pelo amor, carinho e incentivo.

Ao meu orientador, Professor Gabriel Araújo Leite, pela dedicação e compromisso.

E a todos aqueles, que direta ou indiretamente, contribuíram com a realização deste trabalho.

RESUMO

O trabalho em tela pretende analisar o instituto da decadência com foco principalmente nos lançamentos por homologação. Para isso, foi iniciada a pesquisa demonstrando a recepção do Código Tributário Nacional pela Constituição Federal de 1988, para em seguida relatar os conceitos de: tributo, obrigação tributária, crédito tributário e lançamento tributário, assuntos essenciais para a padronização do conhecimento. Continuando com o trabalho, abordou-se o tema principal que é a possibilidade da decadência no Direito Tributário. Quando se identificou as diversas regras decadenciais: termo de início para a contagem do prazo, suspensão, interrupção, e foi explanado diferentes hipóteses de decadência para tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Por fim, foi demonstrado os posicionamentos comuns e incongruentes da doutrina e da jurisprudência.

Palavras-chave: Decadência. Prazos. Código Tributário Nacional. Tributo. Lançamento por Homologação. Obrigação tributária.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	artigo
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
Cosit	Coordenação-Geral do Sistema de Tributação
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DOU	Diário Oficial da União
GFIP	Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social
GIA	Guia de Informação e Apuração do ICMS
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto sobre a Renda
ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITR	Imposto Territorial Rural
p.	página
PIS	Programa de Integração Social
REsp	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	9
2.1	Da lei complementar segundo a Constituição Federal	9
3	TRIBUTOS	10
3.1	Conceito	10
3.2	Espécies de tributos	11
4	OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	13
4.1	Conceito	13
4.2	Nascimento da obrigação fiscal	14
4.3	Crédito tributário	15
5	LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	18
5.1	Conceito	18
5.2	Modalidades de lançamento	19
5.2.1	 Lançamento por declaração	20
5.2.2	 Lançamento de ofício	20
5.2.3	 Lançamento por homologação	22
6	DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	25
6.1	Conceito	25
6.2	Termo inicial para contagem do prazo decadencial	27
6.3	A tese dos 10 anos de decadência na visão do STJ	29
6.4	Suspensão e interrupção do prazo decadencial	32
6.5	Decadência revisional	34
6.6	Especificidades de decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação	36
6.6.1	 Hipótese em que o sujeito passivo realiza a apuração (DIPJ), declara (DCTF) e recolhe integral ou parcialmente o imposto	36
6.6.2	 Hipótese em que o sujeito passivo realiza a apuração (DIPJ), declara	

(DCTF) e não recolhe o imposto.....	36
6.6.3 Hipótese em que o sujeito passivo realiza a apuração (DIPJ), mas não declara (DCTF) e não recolhe o imposto, porque teve prejuízo fiscal	37
6.6.4 Hipótese em que o sujeito passivo não realiza a apuração (DIPJ), mas declara (DCTF) e recolhe o imposto.....	38
6.6.5 Hipótese em que o sujeito passivo realiza a apuração (DIPJ) com imposto a pagar, mas não declara (DCTF) e não recolhe o imposto	38
6.6.6 Hipótese em que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação	40
7 CONCLUSÃO	42
REFERÊNCIAS.....	44

1 INTRODUÇÃO

A decadência é um instituto que regula a extinção do direito por decurso de prazo e que se encontra relacionado ao princípio constitucional da segurança jurídica. Em regra, os direitos não devem ser eternos, as relações jurídicas devem ser estabilizadas no tempo. Tem-se o instituto da decadência nos casos de inércia do titular do direito e pelo decurso do prazo legal. Isto também ocorre no Direito Tributário, sendo defeso para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário por lançamento de ofício.

O trabalho em tela objetiva o estudo do instituto da decadência no âmbito do Direito Tributário, com ênfase nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, ou seja, tributos cuja legislação atribuiu ao sujeito passivo o dever de verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante devido e antecipar o pagamento.

O motivo de a pesquisa enfatizar com maior profundidade os tributos sujeitos ao lançamento por homologação foi porque essa é a modalidade mais utilizada pelos entes públicos (ICMS, ISS, IR, CSLL, PIS, COFINS, ITR, IPI, contribuição previdenciária), pois se vive hoje numa sociedade de massa, extremamente complexa e na qual o número de contribuintes tende a aumentar com o passar do tempo, sendo inviável para o Fisco realizar lançamentos de forma individualizada. Por outro lado, a máquina estatal segue a tendência oposta, cada vez menor e com desequilíbrio fiscal. Sendo necessária uma correta aplicação do instituto da decadência de forma a ter uma fiscalização mais eficiente e com menos contencioso tributário. Saliente-se que parte de tais recursos retornam para a população na medida que o Estado cumpre suas obrigações sociais.

Pelo acima exposto, a importância e relevância do tema apresentam-se extremamente oportunos na atualidade, sendo objeto de grandes controvérsias no Direito Tributário tanto pela jurisprudência como pelos doutrinadores e suas variantes correntes de pensamento. Logo, plenamente justificada a escolha do tema, diante da magnitude dos valores envolvidos, sendo a principal fonte de receita da Administração Pública, bem como pelas controvérsias apresentadas e pela necessidade de estabelecimento de pilares que venham a garantir a segurança jurídica das relações entre a Fazenda Pública e o contribuinte.

Por meio destas considerações o que se pretende é a

demonstração, de modo mais abrangente possível, das hipóteses extintivas do direito de constituição do crédito tributário por parte do Fisco.

2 CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

2.1 DA LEI COMPLEMENTAR SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A Constituição Federal de 1988 determina expressamente no artigo 146 os casos que serão regulados por lei complementar, entre os quais se destaca: estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. A Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), foi aprovada como lei ordinária, mas pelo princípio geral da continuidade e recepção das normas anteriores compatíveis, foi recepcionada pelas Constituições Federais de 1967 e 1988 como lei complementar em seus aspectos essenciais. É verdade que perderam validade todos os dispositivos do CTN que contrariam as várias inovações ao sistema tributário, constitucionalmente adotados, quer pelas regras de competência, quer pelas regras de distribuição de receita.

Lei complementar no sentido meramente material, o Código Tributário Nacional continua tendo função e papel de complexo de normas gerais, como já apontara Baleeiro (2004, p. 38), permanece eficaz e obriga à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo, pois de abrangência nacional.

Portanto, o Código Tributário Nacional é a fonte de regras sobre decadência no Direito Tributário.

3 TRIBUTOS

3.1 CONCEITO

O Estado necessita de recursos para cumprimento de seus objetivos, de sua missão, e por que não dizer, de seu dever. Todo ingresso de recursos nos cofres públicos é conceituado como receita pública, sendo os tributos sua principal origem. O conceito de tributo está definido no artigo 3º do CTN como sendo 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. Observa Machado (2006, p. 76) que não é função de lei conceituar. A lei deve conter uma regra de comportamento. Entretanto, em face de controvérsias, às vezes deve a lei estabelecer conceitos. Isso aconteceu com o conceito de tributo, que é atualmente no Brasil, legalmente determinado.

Para Baleeiro (2004, p. 63):

A Constituição Federal de 1988, como não poderia deixar de ser, não conceitua tributo. Mas, leva em consideração, implicitamente, ao disciplinar o sistema tributário, certo conceito de tributo, que, sendo dúvida, se aproxima muito mais daquele amplamente disciplinado no artigo 3º do CTN, e que prevaleceu na doutrina, do que aquele mais restrito, que limitava a ideia de tributo a impostos, taxas e contribuições de melhoria. Afastou assim as dúvidas que a jurisprudência dos tribunais superiores tinha lançado sobre o tema.

Não há tributo sem lei que o decreta, definindo-lhe o fato gerador da obrigação fiscal. Esse fato gerador é o que caracteriza cada tributo, sendo indiferente o erro do legislador ou do contribuinte.

3.2 ESPÉCIES DE TRIBUTOS

Assevera Sabbag (2014, p. 379) que segundo entendimento doutrinário uníssono, defende-se que subsistem cinco tributos no atual sistema tributário constitucional brasileiro, à luz da intitulada teoria pentapartida. Tais tributos são: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios.

Vide o elucidativo trecho do voto do Ministro do STF Moreira Alves, em 29-06-1992, no RE n. 146.733 -9/SP (Pleno):

EMENTA: [...] De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Impostos são os tributos cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, é o que se depreende da dicção do artigo 16 do CTN.

Taxas são os tributos que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte, nos termos do artigo 77 do CTN.

Já as contribuições de melhoria são os tributos cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrente de obra pública, conforme artigo 81 do CTN.

As contribuições sociais são aquelas que a União Federal pode instituir com fundamento nos artigos 149 e 195 da Constituição Federal.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a

que alude o dispositivo.

[...]

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos;

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Por fim, os empréstimos compulsórios têm natureza jurídica divergente, mas a maioria dos tributaristas brasileiros tem afirmado que se trata de um tributo. Com o advento da Constituição Federal de 1988, os empréstimos compulsórios receberam tratamento no artigo 148, derogando-se o inciso III do artigo 15 do CTN, que previa a instituição da exação em face de conjuntura econômica que exigisse a absorção temporária de poder aquisitivo da moeda.

Esclarece Machado (2006, p. 86) que:

O empréstimo compulsório não é tributo, pois não transfere riqueza do setor privado para o Estado. No Direito brasileiro, tributo é receita, no sentido econômico e não apenas no sentido financeiro. Mesmo assim, para fins didáticos, e tendo em vista o art. 148 da Constituição Federal de 1988, preferimos colocar o empréstimo compulsório como uma das espécies de tributo.

4 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

4.1 CONCEITO

Pode-se conceituar obrigação tributária como sendo o vínculo jurídico de direito público que se estabelece entre o sujeito ativo (Estado, credor) e o sujeito passivo (contribuinte, devedor) e tem como objeto uma prestação positiva de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária ou de cumprir certas imposições criadas pela legislação tributária.

Salienta Baleeiro (2004, p. 697) que:

A obrigação constitui o núcleo do Direito Tributário, como Direito Obrigacional que é. Mas vários mestres de Direito Financeiro advertem que este não possui conceito próprio de obrigação tributária, buscando-o nas construções do Direito em geral, especialmente o Privado, que o elaborou desde os romanos, definindo-a como o vínculo jurídico que nos obriga a prestar algo a outrem.

Alexandre (2010, p. 274) opina que:

A obrigação pode assumir três formas previstas pelos civilistas: a obrigação de pagar tributo ou multa caracteriza-se com uma obrigação de dar (dinheiro); as obrigações de escriturar livros fiscais e de entregar declarações tributárias são obrigações de fazer; as obrigações de não rasurar a escrituração fiscal e de não receber mercadorias sem os documentos fiscais previstos na legislação são obrigações de deixar de fazer.

A definição legal está prevista no artigo 113 do 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.

§ 2º A obrigação acessória decorre 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.

E são elementos da obrigação tributária: o sujeito ativo (artigos 119 e 120 do CTN), o sujeito passivo (artigos 121 a 123 do CTN), o objeto (artigo 113 do CTN) e a causa (artigos 114 e 115 do CTN).

4.2 NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO FISCAL

A lei define as situações ou hipóteses que sujeitam alguém à obrigação de pagar tributo. Geralmente o legislador escolhe certas manifestações positivas e concretas de capacidade econômica da pessoa, como o patrimônio, a renda, o emprego desta surpreendido através dum ato, fato material ou negócio jurídico. Essas situações ou hipóteses constituem o fato tributável ou fato gerador (BALEIRO, 2004, p. 703).

O conceito de fato gerador é encontrado no artigo 114 do CTN.

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

O fato imponível é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal dá nascimento à obrigação tributária.

Assevera Baleiro (2004, p. 703) que o fato gerador é a condição para que os funcionários do Fisco pratiquem os atos administrativos que individualizam a obrigação fiscal (lançamento), constituindo o crédito tributário.

Acentua Paulsen (2011, p. 943) que:

Com rigor técnico, pode-se diferenciar a hipótese de incidência, de um lado, do fato gerador, de outro. Aquele, a hipótese de incidência, corresponde à previsão em lei, abstrata, da situação que implica a incidência da norma tributária; este, o fato gerador, é a própria concretização da hipótese de incidência no plano fáctico. Fato gerador é, pois, o fato ou estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação tributária.

Nessa mesma linha de raciocínio Sabbag (2014, p. 652) destaca que com a realização da hipótese de incidência, tem-se o fato gerador ou fato jurígeno. Sendo importante enaltecer que a perfeita adaptação do fato ao modelo ou paradigma legal despontará o fenômeno da subsunção. A partir dela, nascerá o liame jurídico obrigacional, que dará lastro à relação intersubjetiva tributária.

4.3 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O Código Tributário Nacional dedica ao crédito tributário todo o Título III (artigos 139 a 193), e nas disposições gerais percebe-se que o legislador fez questão de diferenciar obrigação tributária do crédito tributário, apesar deste decorrer daquela e ambos terem a mesma natureza.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Conforme já exposto, a obrigação tributária surge, num primeiro momento, com a ocorrência do fato gerador. Aqui, embora presente o direito do sujeito ativo (Estado), os elementos da relação jurídico-tributária ainda não se encontram totalmente delineados e, por isso mesmo, a prestação respectiva não tem condições de ser exigível.

Para se tornar exigível é necessário, num segundo momento, apurar a certeza e liquidez da obrigação tributária, formalizando-a, com a devida indicação de todos os seus elementos constitutivos. Nesse momento, por meio de ato ou procedimento administrativo, denominado de lançamento, surge o crédito tributário.

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 penalidade pecuniária (MACHADO, 2006, p. 190).

O artigo 141 do CTN dispõem que somente nos casos previstos nele se poderá modificar, extinguir ou ter a exigibilidade suspensa ou excluída do crédito tributário regularmente constituído.

Salienta Alexandre (2010, p. 366) que:

Não obstante a natureza constitutiva do lançamento, no que se refere ao crédito é necessário que se perceba que o CTN claramente atribuiu-lhe natureza declaratória quanto à obrigação. A conclusão decorre da redação do mesmo artigo 142, no ponto em que inclui no procedimento de lançamento a função de “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, correspondente”.

Por oportuno, relatar situações que não necessitam de um lançamento para se constituir o crédito tributário. Uma delas é quando o próprio contribuinte promove a confissão de sua dívida para com o Fisco ao apresentar declarações que possuem o efeito de confissão de dívida.

A despeito de alguns entendimentos doutrinários contrários, o entendimento de que essas declarações são suficientes à constituição do crédito tributário encontra-se pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. A jurisprudência atual do STJ tem considerado válidas as diversas previsões legais de que a apresentação de uma declaração tributária em que o contribuinte informe um débito (declaração de rendimentos da pessoa física, declaração simplificada da pessoa jurídica, declaração do ITR, DCTF, GFIP, GIA) e depois não pague, já estaria constituído o crédito tributário, independentemente de qualquer procedimento do Fisco.

Outra situação que não necessita de um lançamento para se constituir o crédito tributário diz respeito às sentenças de execuções trabalhistas e à cobrança das contribuições previdenciárias devidas. Pelo artigo 114, VIII, da CF, foi determinada a execução, de ofício, pela Justiça do Trabalho, das contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas recebidas decorrentes das sentenças que proferisse. Após certa discussão na doutrina se a Justiça do Trabalho poderia diretamente executar tais exações, o STJ manifestou-se pacificando a questão pela adequação da cobrança dessas contribuições previdenciárias com base em sentenças trabalhistas, pela própria Justiça do Trabalho, entretanto, destacando que a cobrança está restrita à execução das contribuições previdenciárias citadas.

Por fim, nessa linha de raciocínio, registre-se decisão do STJ no sentido de não ser necessário constituir o crédito tributário por meio do lançamento quando já foi feito depósito do montante integral pelo sujeito passivo no âmbito de uma lide judicial.

DEPÓSITO QUE EQUIVALE AO PAGAMENTO. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO.

1. O depósito efetuado por ocasião do questionamento judicial do tributo suspende a exigibilidade do mesmo, enquanto perdurar contenda, ex vi do art. 151, II, do CTN e, por força do seu desígnio, implica lançamento tácito no montante exato do quantum depositado, conjurando eventual alegação de decadência do direito de constituir o crédito tributário.

2. Julgado improcedente o pedido da empresa e em havendo depósito, tornasse desnecessária a constituição do crédito tributário no quinquênio legal, não restando consumada a prescrição ou a decadência. (STJ, REsp 757.311/SC, Rel. Min. Luiz Fux. DJe 18/06/2008).

5 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

5.1 CONCEITO

Instituto dos mais importantes e característicos, senão exclusivo, do Direito Tributário, o lançamento, além de sua justificação prática e de suas várias modalidades técnicas, produz diversos efeitos jurídicos (BALEEIRO, 2004, p. 781).

A definição de lançamento está no artigo 142 do 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.

Acerca da sua natureza (declaratória ou constitutiva), há uma tendência na doutrina no sentido de se considerar que o lançamento declara (reconhece) a existência da obrigação tributária e constitui (formaliza, quantifica) o crédito tributário (natureza dúplice).

Na mesma esteira, Machado (2006, p. 192) afirma que o lançamento, portanto, é constitutivo do crédito tributário, e apenas declaratório da obrigação correspondente.

Quanto à parte final do caput do artigo 142 do CTN, a despeito da literalidade da norma, a autoridade fiscal deve aplicar a penalidade cabível e não apenas propor tal aplicação.

Baleeiro (2004, p. 782), define o lançamento como sendo o ato, ou a série de atos, de competência vinculada, praticado por agente competente do fisco para verificar a realização do fato gerador em relação a determinado contribuinte, apurando qualitativa e quantitativamente o valor da matéria tributável, segundo a base de cálculo, e, em consequência, liquidando o quantum do tributo a ser cobrado.

Neste mesmo diapasão, Machado (2006, p. 191), opina que lançamento tributário, portanto, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito

passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade aplicável.

Observa-se que os dois supracitados autores divergem na questão de o lançamento ser um ato ou um procedimento administrativo. Embora Machado (2006, p. 191) afirme que o artigo 142 não se deva interpretar literalmente, acabou fazendo esta interpretação ao considerar lançamento como procedimento administrativo. Por outro prisma, Baleeiro (2004, pag. 784) esclarece que não se confunde, assim, com o procedimento do qual resulta (procedimento que pode assumir diversas modalidades, a saber, de ofício, com base em declaração ou por homologação), nem com aquele que, às vezes, o sucede.

A jurisprudência do STJ alinha-se com o entendimento do lançamento ser ato administrativo.

TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO E ÔNUS DA PROVA. O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza de presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de; demonstrar, no correspondente Auto de Infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto - exigência que nada tem a ver com a inversão, do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. Recurso Especial não conhecido. (STJ, REsp. 48.516-SP, 2ª Turma. Rel. Min. Ari Pargendler, DJ 13.10.97)

5.2 MODALIDADES DE LANÇAMENTO

O CTN prevê três modalidades de lançamento: o lançamento por declaração, o lançamento de ofício e o lançamento por homologação, previstos nos artigos: 147, 149 e 150, respectivamente.

Assevera Alexandre (2010, p. 380) que o lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa a quem a lei do ente político atribui competência para fazê-lo. Entretanto, o CTN permite a participação do sujeito passivo – responsável ou contribuinte – na atividade.

Feitas estas considerações iniciais, passa-se a analisar cada

modalidade de lançamento, sendo que cada modalidade está vinculada ao grau de participação do sujeito passivo no lançamento.

5.2.1 Lançamento por declaração

Nos termos do artigo 147 do CTN, o lançamento por declaração ou misto é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiros, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

De acordo com Sabbag (2014, p. 759), essa modalidade de lançamento caracteriza-se pela ação conjugada entre Fisco e contribuinte, cabendo a este a prestação de informações faltantes, e àquele, a feitura do lançamento propriamente dito.

Até 1996, o ITR era lançado dessa forma, mas, por conta da revogação dos art. 1º a 22 e 25 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, pelo art. 25 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, passou-se a utilizar a modalidade de lançamento por homologação.

Tem-se o imposto de importação e imposto de exportação como exemplos de tributos cuja constituição do crédito se dá por meio desse tipo de lançamento.

5.2.2 Lançamento de ofício

O lançamento de ofício, direto ou *ex officio*, é aquele desenvolvido como atividade da autoridade fiscal. Trata-se de situações em que compete à autoridade proceder de ofício ao lançamento. Portanto, a constituição do crédito tributário é efetivada por iniciativa exclusiva do Fisco em cumprimento do seu dever legal de lançar.

São casos em que a autoridade fiscal se utilizará dos dados que dispõe a respeito do sujeito passivo, identificando-o, declarando a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinando a matéria tributável, calculando o montante do tributo devido e, sendo o caso, aplicando a penalidade cabível. Ou

seja, todos os atos integrantes do que o CTN denomina "procedimento de lançamento" são realizados no âmbito da administração, pela autoridade designada competente para tanto (ALEXANDRE, 2010, p. 381).

O artigo 149 do CTN determina os casos em que o lançamento é realizado ou revisto de ofício.

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

I - quando a lei assim o determine;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Estão enquadrados dentro do inciso I, por exemplo, via de regra, os lançamentos do IPTU, do IPVA, da contribuição de iluminação pública e da maioria das taxas, todos originariamente lançados de ofício (diretamente), com a utilização dos dados que a administração tributária possui (ALEXANDRE, 2010, p. 382).

Ressalte-se que, conforme se estudou em tópico precedente, o lançamento de ofício será utilizado igualmente nos casos de revisão de ofício (ver art. 149, II a IX, CTN). Daí se afirmar, com precisão, que todos os tributos podem vir a ser objeto de lançamento de ofício, quer porque o sejam, genuinamente, quer porque se há de suprir alguma omissão ou incorreção (SABBAG, 2014, p. 758).

5.2.3 Lançamento por homologação

No lançamento por homologação é atribuída ao sujeito passivo a prática de uma série de ações com o objetivo de constituir o crédito tributário e extingui-lo sob condição resolutória. Devido ao grau elevado de participação do sujeito passivo nessa modalidade de lançamento, muitos o denominam de autolançamento.

Contra tal vocábulo coloca-se parte da doutrina, com base no argumento de que a admissibilidade de tal designação iria de encontro às disposições contidas no artigo 142 do CTN, que consagra o lançamento como ato privativo da autoridade administrativa.

Entretanto, Baleeiro (2004, p. 832) assevera que:

O Código Tributário Nacional, partindo do pressuposto corrente de que lançamento é ato privativo da Administração Pública (art.142), não adotou a expressão comumente utilizada pela legislação e doutrina de outros países (*autoaccertamento* para os italianos ou *autoliquidación* para os espanhóis) – autolançamento – para designar a espécie de lançamento prevista no art. 150. Somente é lançamento, no sentido técnico-jurídico, o ato jurídico emanado da Administração. Particular não pratica ato administrativo, não lança tributo, por isso mesmo, inteiramente cabível a terminologia legal: lançamento por homologação.

Deixando a parte essa discussão, fato é que no lançamento por homologação criou-se a figura da homologação, que pode ser expressa ou tácita. Atualmente, a maioria dos tributos sujeita-se ao lançamento por homologação, dada a facilidade de arrecadação por meio dessa sistemática e dada a sociedade de massa e complexa dos dias atuais.

Objeto da homologação não é o pagamento, como alguns tem afirmado. É a apuração do montante devido, de sorte que é possível a homologação mesmo que não tenha havido pagamento. E certo que a autoridade administrativa não está obrigada a homologar expressamente a apuração do valor do tributo devido e a homologação tácita somente acontece se tiver havido o pagamento antecipado. Esta é a compreensão que resulta da interpretação do § 1º, combinado com o § 4º, do art. 150, do CTN (MACHADO, 2006. p. 195).

O lançamento por homologação é disciplinado pelo artigo 150 do CTN.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

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

Esclarece Alexandre (2010, p. 389) que, na expressão final "a homologa", o pronome "a" se refere à palavra "atividade", que, por sua vez, trata da atividade do sujeito passivo, consistente em antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Opina Sabbag (2014, p. 761) que à semelhança do lançamento misto ou por declaração, no ora estudado lançamento por homologação, tem-se a primeira providência tomada pelo sujeito passivo. Entretanto, enquanto naquele

lançamento tal ato tem cunho informativo (declaração), neste a ação preambular tem cunho pecuniário (pagamento).

Como decorrência, nos tributos sujeitos a tal modalidade de lançamento, não é com o pagamento, mas sim com a homologação, que se pode considerar o crédito tributário definitivamente extinto (ALEXANDRE, 2010, p. 389).

A expressão homologação tácita do lançamento é adotada pelo CTN, não obstante sabermos que, até então, na relação jurídico-tributária, não existe lançamento algum. Tal raciocínio leva estudiosos a afirmarem que, no lançamento por homologação, não existe a decadência, propriamente dita, mas, sim, a decadência do direito de a Fazenda exigir, por meio do lançamento de ofício, o resíduo tributário, relativo à incompleta antecipação de pagamento (SABBAG, 2014, p. 762).

Assim, esgotado o prazo para a homologação expressa, dá-se a homologação tácita, e o ciclo está completo. Nessa linha, o § 4º do art. 150 do CTN afirma que se a lei não fixar prazo para 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 (ALEXANDRE, 2010, p. 390).

6 DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

6.1 CONCEITO

A decadência é o instituto que regula a extinção de direitos por decurso de prazo e que se encontra relacionado ao princípio constitucional da segurança jurídica. Como regra, os direitos não devem ser eternos, as relações jurídicas devem ser estabilizadas no tempo.

Assim, o verdadeiro fundamento da decadência é a paz social, a estabilidade das relações jurídicas e a própria segurança jurídica, uma vez que as coisas não podem arrastar-se indefinidamente (SABBAG, 2014, p. 767).

Pode-se distinguir a decadência da prescrição da seguinte forma: a decadência atinge o direito de constituir o crédito tributário pelo Fisco, enquanto a prescrição extingue o direito de exigir o crédito tributário definitivamente constituído.

Portanto marco divisor entre os dois institutos é o lançamento. Até o momento da notificação do lançamento ao sujeito passivo, corre o prazo decadencial. A partir deste, até o esgotamento dos prazos recursais ou a prolação de decisão administrativa irreformável, não flui qualquer prazo, nem de decadência, nem de prescrição.

O texto constitucional vigente, em seu artigo 146, reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária, mencionando expressamente decadência como assunto a ela pertinente.

Como visto anteriormente, a Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) é uma lei ordinária, recepcionada pelas Constituições de 1967 e de 1988 com status de lei complementar. Portanto, o CTN é a fonte de regras sobre a decadência no Direito Tributário. Dessa forma, os prazos, os efeitos, enfim, as regras materiais relacionadas com decadência, no âmbito tributário, não podem ser estabelecidas em lei ordinária.

Com esse fundamento, o STF, no julgamento dos RE 560.626, 556.664, 559.882 e 559.943, declarou a inconstitucionalidade formal dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 1991 (que estabeleciam o prazo de dez anos para a decadência e prescrição relativas às contribuições da Seguridade Social), e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569, de 1977 (que estabelecia, de

forma indefinida, a suspensão da prescrição relativa aos débitos de pequeno valor). Logo foi editada a Súmula Vinculante nº 8 do STF, publicada no Diário da Justiça no dia 20 de junho de 2008, que, nos termos do artigo 2º da Lei nº 11.417, de 2006, atribuiu-se efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Frise-se que o artigo 45 da Lei nº 8.212, determinava que o prazo decadencial das contribuições para a Seguridade Social como sendo de dez anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido lançado.

Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

A decadência aplicada ao sistema tributário, à luz do CTN, tem sido motivo de grande polêmica e gerado incontáveis incompreensões, na doutrina e na jurisprudência, sobretudo do STJ (SABBAG, 2014, p. 767).

O CTN dispõe no artigo 156, quais as modalidades de extinção do crédito tributário.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

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

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Opina Sabbag (2014, p. 767) que o instituto em comento visa atacar, desse modo, o próprio direito, promovendo seu decaimento ou seu perecimento, o que obsta a constituição do crédito tributário pelo Fisco (art. 156, V, CTN).

Criticando o artigo 156, Alexandre (2010, p. 457) menciona que:

Seguindo a já não muito boa sistemática adotada pelo CTN, seria melhor ter incluído a decadência entre as formas de exclusão do crédito tributário, pois a nota fundamental das hipóteses de exclusão é justamente a impossibilidade de constituição do crédito. Entretanto, adotando a enumeração estatuída pelo Código, tratar-se-á a decadência como verdadeira forma de extinção do crédito tributário.

Esclarece Sabbag (2014, p.768) sobre o verdadeiro objeto da decadência:

Ad argumentandum, há polêmica sobre o verdadeiro objeto da decadência: para alguns, é o crédito tributário, conforme dispõem os arts. 156, V e 173, ambos do CTN; para outros, é a própria obrigação tributária. Tal divergência decorre, na verdade, da discussão se o crédito somente nasce com o lançamento ou se surge junto com a obrigação tributária. No primeiro caso, o decurso do prazo decadencial não teria o condão de extingui-lo, uma vez que ainda não existe, mas fulminaria a própria obrigação tributária. No segundo caso, em razão de o crédito nascer junto com a obrigação tributária (com a ocorrência do fato gerador), seria crível aceitar a decadência como uma verdadeira causa extintiva do crédito tributário.

6.2 TERMO INICIAL PARA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL

As regras relativas à contagem do prazo decadencial do direito de efetuar o lançamento encontram-se nos artigos 173 e 150, § 4º, do CTN. Os referidos dispositivos estabelecem o mesmo prazo de cinco anos, mas o termo inicial da contagem (*dies a quo*) varia de acordo com as circunstâncias neles previstas, sendo este o ponto mais controverso e relevante sobre a matéria.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário

extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

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

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

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

Tem-se o artigo 173 do CTN como regra geral para a contagem do prazo decadencial, sendo este prazo maior e mais favorável ao Fisco do que o prazo do artigo 150, § 4º, do CTN, cuja regra é específica para os lançamentos por homologação.

Desse modo, os termos iniciais de contagem de prazo, à luz do CTN, são os seguintes:

- a) O primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, I, e nos casos de dolo, fraude ou simulação do art 150).
- b) A data em que se tornar definitiva a decisão (administrativa ou judicial) que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (artigo 173, II).
- c) A data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (artigo 173, parágrafo único).
- d) A data da ocorrência do fato gerador (artigo 150, § 4º).

Assevera Machado (2006, p. 229) que:

O estudo da decadência tem gerado inúmeras controvérsias entre os tributaristas. Uma delas diz respeito ao início do prazo extintivo do direito, especialmente em face do inciso I e do parágrafo único do art. 173 do CTN. Parece predominante, entretanto, o entendimento pelo qual (a) o prazo de decadência se inicia no primeiro dia útil do exercício financeiro seguinte

àquele em que o tributo poderia ter sido lançado; (b) se antes disto o sujeito passivo é notificado de alguma medida preparatória indispensável ao lançamento, o início do prazo decadencial é antecipado para a data dessa notificação; (c) a notificação feita depois de iniciado o prazo decadencial não o interrompe nem o suspende. Outra divergência profunda diz respeito ao momento em que se deve considerar exercido o direito de constituir o crédito tributário. Segundo as diversas correntes doutrinárias, esse momento seria:

- a) aquele em que o fisco determinasse o montante a ser pago e intimasse o sujeito passivo para fazê-lo;
- b) a decisão, pela procedência da ação fiscal, em primeira instância administrativa;
- c) a decisão definitiva em esfera administrativa;
- d) a inscrição do crédito tributário como dívida ativa.

6.3 A TESE DOS 10 ANOS DE DECADÊNCIA NA VISÃO DO STJ

Segundo Alexandre (2010, p. 465) a partir de 1995, o STJ passou a adotar um entendimento que possuía o efeito de ampliar o prazo para que a Fazenda Pública constitua créditos tributários relativos a diferenças apuradas na sistemática do lançamento por homologação (REsp 58.918/RJ).

A tese era engenhosa e decorria do entendimento de que as regras relativas à decadência do direito de lançar eram exclusivamente aquelas constantes do caput, alíneas e parágrafo único do art. 173 do CTN. Nessa linha, a regra relativa ao prazo para homologação (CTN, art. 150, § 4º) deveria ser complementada pela constante do art. 173, I, do mesmo Código (ALEXANDRE, 2010, P. 465).

Para o STJ, desse modo, no lançamento por homologação, utiliza-se o art. 150, § 4º, CTN, cujo prazo é o de 5 (cinco) anos, a contar do fato gerador, cumulando-o, posteriormente, com o quinquênio a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (SABBAG, 2014, p. 776).

Tal interpretação é vislumbrada nas ementas do julgado do Superior Tribunal de Justiça, abaixo transcritas:

PROCESSUAL CIVIL, TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL - PIS -
COMPENSAÇÃO - DECADÊNCIA: PRAZO DECENAL - DECRETOS-LEIS

Nºs 2.445/88 E 2.449/88: INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF 148.754-2/RJ) - BASE DE CÁLCULO: FATURAMENTO DO SEXTO MÊS ANTERIOR À OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR – CORREÇÃO MONETÁRIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO: IMPOSSIBILIDADE. 1. A 1ª Seção do STJ assentou que "no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados. 2. Não há que se falar em prazo prescricional a contar da declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou da Resolução do Senado. [...]". (REsp nº 545.790/PR, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, S1, ac. un., DJ 16/08/2004, p. 128). Diante desse entendimento, estão decadentes os recolhimentos feitos antes de 10 OUT 1990 [...]. 10. Recurso adesivo provido. Apelação e remessa oficial providas em parte. 11. Peças liberadas pelo Relator, em 15/08/2006, para publicação do acórdão. (TRF-1 - AC: 37714 DF 2000.34.00.037714-4, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL LUCIANO TOLENTINO AMARAL, Data de Julgamento: 15/08/2006, SÉTIMA TURMA, Data de Publicação: 25/08/2006 DJ p.134).

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. COMPENSAÇÃO. PIS. PRESCRIÇÃO/DECADÊNCIA. INÍCIO DO PRAZO. PRECEDENTES. 1. Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados. 2. Não há que se falar em prazo prescricional a contar da declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou da Resolução do Senado. A pretensão foi formulada no prazo concebido pela jurisprudência desta Casa Julgadora como admissível, visto que a ação não está alcançada pela prescrição, nem o direito pela decadência. Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos moldes em que pacificado pelo STJ, id est, a corrente dos cinco mais cinco. 3. A ação foi ajuizada em 07/12/2000. Valores recolhidos, a título de PIS, no período de 04/91 a 10/95. Não transcorreu, entre o prazo do recolhimento (contado a partir de 12/1990) e o do ingresso da ação em juízo, o prazo de 10 (dez) anos. Inexiste prescrição sem que tenha havido homologação expressa da Fazenda, atinente ao prazo de 10 (dez) anos (5 +

5), a partir de cada fato gerador da exação tributária, contados para trás, a partir do ajuizamento da ação. 4. Precedentes desta Corte Superior. 5. Embargos de divergência acolhidos. (STJ - EREsp: 529484 PR 2004/0102187-5, Relator: Ministro JOSÉ DELGADO, Data de Julgamento: 10/11/2004, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJ 17/12/2004 p. 401).

A crítica que se faz à sistemática é bem simples: dá-se ao verbo “poderia”, na verdade, um “poder que não pode mais”, segundo Eurico de Santi. Em outras palavras, o STJ, ao considerar o *dies a quo* como o dia em que se deu a perda do poder de lançar, desloca para o infinito a ocorrência da decadência (SABBAG, 2014, p. 777)

Esclarece Sabbag (2014, p. 777) que a doutrina unânime, portanto, tem destoado desse modo de ver, dando à forma verbal “poderia” uma interpretação mais restrita (“já poderia”).

Opina Paulsen (2011, p. 1088) que a regra do § 4º deste art. 150 é regra especial relativamente à do art. 173, I, deste mesmo Código. E, em havendo regra especial, prefere à regra geral. Não há que se falar em aplicação cumulativa de ambos os artigos, conforme se pode ver em nota ao art. 173, I, do CTN.

Nos julgados mais recentes, o Superior Tribunal de Justiça tem adotado posicionamento de abandono da tese dos 5+5, sendo emblemático o acórdão abaixo de 2005 pela sua robusta fundamentação.

PROCESSUAL CIVIL. [...] TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PRAZO PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL. [...] 10. Deveras, é assente na doutrina: “a aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 – cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido praticado – com o prazo do artigo 150, § 4º – que define o prazo em que o lançamento poderia ter sido praticado como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta adição resulta que o ‘dies a quo’ do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do ‘dies ad quem’ do prazo do artigo 150, § 4º. A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica. Ela é

também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excludentes, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos 'cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'; o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento. [...] 11. *In casu*, considerando que os débitos relativos à COFINS referem-se ao período de junho a dezembro de 1992, e que o auto de infração foi lavrado em 27-07-1999, consoante assentado pelas instâncias ordinárias, não merece acolhida a pretensão do recorrente, por isso que o lançamento foi efetivado após do prazo de cinco anos, previsto no art. 150, § 4º, do CTN. 12. Precedentes da Primeira Seção: ERESP 276142/SP; rel. Min. Luiz Fux, DJ de 28-02-2005; ERESP 279473/SP, rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 11-10-2004) 13. Recurso especial improvido. (STJ, REsp 638.962/PR, RECURSO ESPECIAL 2004/0010290-8, Min. Luiz Fux, 1ª T., 02-06-2005)

6.4 SUSPENSÃO E INTERRUPTÃO DO PRAZO DECADENCIAL

O entendimento majoritário na doutrina e na jurisprudência é de que a decadência não se suspende nem se interrompe. Vide as seguintes ementas.

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. A norma do art. 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional incide para antecipar o início do prazo de decadência a que a Fazenda Pública está sujeita para fazer o lançamento fiscal, não para dilatá-lo - até porque, iniciado, o prazo de decadência não se suspende nem se interrompe. Embargos de divergência providos (STJ, 1ª S., EREsp 1.143.534/PR, Rel. Ministro Ari Pargendler, j. em 13/03/2013, DJe de 20/03/2013).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS. SENTENÇA JUDICIAL QUE RECONHECE O DIREITO DE RECOLHIMENTO DO PIS DE MODO DIFERENCIADO. POSSIBILIDADE DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO PELA FAZENDA NACIONAL. LANÇAMENTO. PRAZO DECADENCIAL. [...]. As causas de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, previstas no artigo 151 do Código tributário Nacional, não afastam o dever da Fazenda

Pública em proceder o lançamento com o desiderato de evitar a decadência, cuja contagem não se sujeita às causas suspensivas ou interruptivas. Precedentes: EREsp 572.603/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 8/6/2005, DJ 5/9/2005; REsp 736.040/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 15/5/2007, DJ 11/6/2007; AgRg no Resp 1.058.581/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 07/05/2009, DJe 27/05/2009. 5. Agravo regimental não provido (STJ, 1ª T., AgRg no REsp 1.183.538/RJ, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. em 17/08/2010, DJe de 24/08/2010).

De outra banda, defende-se a ideia de que a decadência, não se compaginando com as peculiaridades do instituto privatístico, admite, sim, interrupção. Nessa linha de defesa, seguem Paulo de Barros Carvalho, José Eduardo Soares de Melo, e outros (SABBAG, 2014, 779).

Sobre o prazo decadencial do artigo 173, II, do CTN, Alexandre (2010, p. 461) comenta que parte da doutrina entende que a regra estatui hipótese de interrupção de prazo decadencial, porque o prazo começara a fluir, e um evento (anulação de lançamento) fez com que o mesmo fosse devolvido. Uma outra corrente doutrinária afirma que não se trata de interrupção de prazo, mas sim de concessão de um novo prazo, totalmente independente do originário.

Esclarece Higuchi (2012, p. 738) sobre existência de causas impeditivas do Fisco efetuar o lançamento nos prazos previstos na legislação:

O Decreto no 70.235/72, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, em seu art. 48, veda qualquer procedimento fiscal na pendência de consulta escrita, relativamente a espécie consultada. Nesta hipótese, o prazo decadencial de cinco anos tem início após o trigésimo dia da solução da consulta. Vide os ac. nos 103-07.271/86 (DOU de 05-04-88) e 201-71.183/97 (DOU de 28-04-98). A outra causa impeditiva de o Fisco efetuar o lançamento ocorre quando, raramente, o juiz decide no processo que o Fisco se abstenha de qualquer procedimento, inclusive o de efetuar o lançamento fiscal. Nesta hipótese, o prazo decadencial não tem curso. Se a ação judicial é posterior ao início da contagem do prazo decadencial, o prazo fica interrompido. A CSRF decidiu pelo ac. no 01-02.403/98 (DOU de 31-03-99) que o prazo de decadência tem início no momento em que inexistente impedimento à constituição do crédito tributário.

Nesse sentido a Câmara Superior de Recursos Fiscais (Administrativo) decidiu que a existência de obstáculo judicial, legal, ou qualquer outro motivo de força maior, que impeça a ação das autoridades fiscais para a formalização da exigência fiscal, impedirá ou suspenderá (conforme já tenha ou não começado a fluir) o curso do prazo previsto para a prática do ato administrativo de lançamento. A concessão de liminar em mandado de segurança, impedindo a ação fiscalizadora em sentido amplo, enquanto não cassada, representa obstáculo judicial à formalização do lançamento e suspende a fluência do prazo de decadência previsto no CTN (ac. nº 01-03.279/2001 no DOU de 06-08-03).

6.5 DECADÊNCIA REVISIONAL

De acordo com o CTN, o lançamento só pode ser alterado nos casos taxativos enumerados pelo artigo 145. Assim, as hipóteses de alteração do lançamento são aquelas ocorridas no curso do Processo Administrativo Fiscal: como resultado de impugnação do sujeito passivo ou em decorrência de recurso de ofício (previstos nos incisos I e II do artigo 145) e a revisão de ofício (inciso III do artigo 145) pela própria autoridade administrativa lançadora, nos casos previstos no artigo 149.

A revisão de ofício do lançamento é a alteração, por autoridade administrativa, do lançamento anteriormente efetuado. Portanto, já ocorreu um lançamento que será reapreciado pela autoridade administrativa. O fundamento da revisão de ofício reside no poder-dever de a Administração exercer o autocontrole sobre seus atos, para que estes atinjam os fins a que se destinam e possam garantir a certeza e a segurança jurídica.

A revisão de ofício não pode ser realizada, ainda que presentes umas das condições previstas nos incisos do artigo 149, se já estiver extinto o direito da Fazenda Pública em razão do decurso do prazo decadencial, nos termos do parágrafo único do artigo 149, abaixo transcrito.

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

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e

na forma da legislação tributária;

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

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

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

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

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

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

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

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

Mas o Parecer Normativo Cosit nº 8, de 3 de setembro de 2014 (DOU de 04-09-14), da Receita Federal do Brasil esclareceu que o prazo fixado no parágrafo único do artigo 149 do CTN se aplica apenas à revisão da qual decorra novo lançamento mais gravoso ao sujeito passivo, ou seja, não existe prazo para que a autoridade administrativa reveja de ofício o lançamento ou retifique de ofício a declaração do sujeito passivo a fim de eximi-lo total ou parcialmente do crédito tributário não extinto e indevido. Tal entendimento é válido para os tributos federais.

Assevera Baleeiro (2004, p. 826) que o direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício ou por meio de revisão de lançamento relativo aos casos disciplinados no artigo 149 decai exaurido o período quinquenal, cuja forma de contagem se encontra regulada no artigo 173, I.

6.6 ESPECIFICIDADES DE DECADÊNCIA NOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Para os casos abaixo, utilizou-se, como exemplo, o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ) com apuração pelo lucro real trimestral, referente ao 4º trimestre de 2013, e suas declarações vinculadas: Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). A primeira declaração (DIPJ) apresenta o demonstrativo de apuração do IRPJ, enquanto a segunda declaração (DCTF) representa confissão de débito com efeito constitutivo do crédito tributário.

6.6.1 Hipótese em que o sujeito passivo realiza a apuração (DIPJ), declara (DCTF) e recolhe integral ou parcialmente o imposto

No caso concreto, o prazo de decadência para constituir o crédito tributário do IRPJ é o previsto no art. 150, §4º do CTN, de cinco anos da data da ocorrência do fato gerador, ou seja, termo inicial para contagem do prazo decadencial a partir de 31-12-2013. Justifica-se a adoção da regra de decadência prescrita no art. 150, §4º do CTN, o fato de o contribuinte haver cumprido as condutas prescritas da norma de declarar, mediante o instrumento definido na legislação, constitutivo do crédito tributário, ou pagar o crédito tributário assim formalizado, antes de qualquer procedimento de ofício por parte da Administração Tributária.

6.6.2 Hipótese em que o sujeito passivo realiza a apuração (DIPJ), declara (DCTF) e não recolhe o imposto

Na situação em tela, não há entendimento pacífico por parte dos doutrinadores e por parte da jurisprudência administrativa, pois a Câmara Superior de Recursos Fiscais ora decide que o que determina a natureza do lançamento é a legislação específica do tributo (artigo 150 do CTN) e não a circunstância de ter ou não havido pagamento (ac.1102-00.368 no DOU de 02-09-11, 9101-00.025 e 9101-00.029 no DOU de 11-10-11), ora também decide que configurado o não recolhimento do tributo, o prazo decadencial do direito do Fisco constituir o crédito

tributário deve ser o do artigo 173, inciso I, do CTN (ac. 1401-00.380 no DOU de 25-04-11, 1801-00.272 no DOU de 22-02-11 e 2302-00.216 no DOU de 21-02-11).

Apesar da divergência acima, o entendimento de que a declaração de confissão de dívida (DCTF) é suficiente para a constituição do crédito tributário encontra-se pacificado no âmbito do STJ, nos termos da Súmula 360 de 2008 e da Súmula 436 de 2010, abaixo transcritas.

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

Logo, no caso concreto, o prazo de decadência para constituir o crédito tributário do IRPJ é o previsto no art. 150, §4º do CTN, de cinco anos da data da ocorrência do fato gerador, ou seja, termo inicial para contagem do prazo decadencial a partir de 31-12-2013. Justifica-se a adoção da regra de decadência prescrita no art. 150, §4º do CTN, o fato de o contribuinte haver cumprido as condutas prescritas da norma de declarar, mediante o instrumento definido na legislação, constitutivo do crédito tributário. Dispensável, portanto, o lançamento de valores já confessados espontaneamente pelo sujeito passivo, cabível apenas o prosseguimento da cobrança do crédito tributário ali formalizado.

Tal entendimento também é válido no caso de pagamento, mas sem declaração do débito (DCTF), na literalidade do artigo 150, §§1º e 4º do CTN.

6.6.3 Hipótese em que o sujeito passivo realiza a apuração (DIPJ), mas não declara (DCTF) e não recolhe o imposto, porque teve prejuízo fiscal

A contagem do prazo decadencial do direito de lançar o crédito tributário é a do art. 150, §4º do CTN, porque se trata de lançamento por homologação e o sujeito passivo adotou a conduta prescrita em lei de informar o resultado da apuração do imposto devido, sem prévio exame da autoridade

administrativa, apenas não tendo efetuado qualquer declaração (DCTF) ou pagamento, relativos ao imposto, pois teve prejuízo fiscal no período.

Nesse contexto, o dever de antecipar o pagamento, requisito previsto em lei para a aplicação da norma decadencial do art. 150, §4º do CTN, somente se justifica quando apurado imposto devido.

6.6.4 Hipótese em que o sujeito passivo não realiza a apuração (DIPJ), mas declara (DCTF) e recolhe o imposto

A DIPJ, que deve ser preenchida com base na escrituração do contribuinte, foi instituída para se demonstrar os valores declarados em DCTF ou pagos, contendo informações detalhadas a respeito da apuração da base de cálculo e do imposto devido efetuada nos livros contábeis e fiscais, não acessíveis, senão mediante procedimento de fiscalização ou diligência.

Neste contexto, o descumprimento da obrigação acessória de apresentar a DIPJ ou apresentá-la sem informações, não desnatura o lançamento por homologação, conforme entendimentos supramencionados, sendo o prazo decadencial para constituir o crédito tributário do IRPJ o previsto no art. 150, §4º do CTN.

Justifica-se a adoção da regra de decadência prescrita no art. 150, §4º do CTN, o fato de o contribuinte haver cumprido as condutas prescritas da norma de declarar, mediante o instrumento definido na legislação, constitutivo do crédito tributário, ou pagar o crédito tributário assim formalizado, antes de qualquer procedimento de ofício por parte da Administração Tributária.

6.6.5 Hipótese em que o sujeito passivo realiza a apuração (DIPJ) com imposto a pagar, mas não declara (DCTF) e não recolhe o imposto

Neste caso concreto, a simples apresentação da DIPJ na qual seria indicada a apuração da base tributável e do imposto devido não seria passível de homologação, tendo em conta que além de não pagar, não teria também o sujeito passivo oferecido à Administração Tributária o instrumento hábil à constituição do

crédito tributário (DCTF), formalização prévia e necessária à inscrição em dívida ativa, demandando conseqüentemente, a atuação do Fisco para a regular constituição do crédito tributário não pago.

Assim, apesar de a DIPJ dar conhecimento à autoridade administrativa da atividade ou procedimento de apuração de base de cálculo e imposto pelo sujeito passivo, em face da ausência de pagamento e de declaração com força constitutiva do crédito tributário, não estaria dispensada atuação do Fisco para constituir e cobrar o crédito tributário, aplicando-se a regra de decadência do art. 173, I, do CTN.

Sendo esse o entendimento de Alexandre (2010, p. 467):

A regra decorre de algo já detalhado anteriormente, não trazendo qualquer novidade. A homologação incide sobre o pagamento. Não havendo pagamento nem declaração de débito, não há o que homologar, devendo, por conseguinte, ser utilizada a regra geral de contagem do prazo decadencial para efeito de realização de lançamento de ofício.

Bem como do STJ conforme Súmula 555 de 2015.

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.

Parte dos doutrinadores divergem do posicionamento supracitada, argumentando que a falta de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo.

Saliente-se que a problemática sobre a data de quando se poderia efetuar o lançamento será abordada na próxima hipótese.

6.6.6 Hipótese em que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação

Na situação em questão, o entendimento majoritário da doutrina (alguns afirmam que há uma lacuna na legislação) e da jurisprudência é de que o prazo de decadência para constituir o crédito tributário do IRPJ é o previsto no artigo 173, inciso I do CTN, de cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Pois se está frente a fatos dolosamente ocultados/dissimulados na escrituração ou nos instrumentos por meio dos quais a apuração foi exteriorizada à Administração Tributária, circunstância que permite cogitar da aplicação do prazo mais alargado do artigo 173, inciso I do CTN. Logo, o Fisco deve comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação antes do decurso do prazo do artigo 150, § 4º do CTN, a fim de evitar a homologação tácita.

A grande divergência dessa hipótese está na determinação temporal de quando o lançamento poderia ter sido efetuado. Parte dos doutrinadores defendem que o Fisco poderia efetuar o lançamento na data de ocorrência do fato gerador (31-12-13), logo o primeiro dia do exercício (anual) seguinte seria 01-01-14. Conclui-se por essa tese que a diferença entre os prazos decadências do lançamento por homologação e o lançamento em que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação seria de apenas um dia. Tal entendimento não se coaduna com os princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade.

Além disso, o vencimento do IRPJ referente ao 4º trimestre de 2013 é no dia 31-01-14, sendo que o Fisco somente pode efetuar o lançamento após o vencimento do tributo, estando claro que na data do fato gerador (31-12-13) a Fazenda Pública está impedida de realizar o lançamento de ofício.

Frise-se ainda que na esfera tributaria, a definição de fraude consta no artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964, como sendo toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Logo, se o contribuinte dolosamente impediu a ocorrência do fato gerador em 31-12-13, como o Fisco poderia ter efetuado o lançamento em 31-12-13?

Paulsen (2011, p. 1258) apresenta uma solução para esta situação, que se amolda ao CTN, ao afirmar que:

[...] o prazo para lançamento de ofício, estabelecido pelo art. 173, I do CTN,

começará a ser contado normalmente do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que ocorreu o fato gerador, salvo quando o fato gerador ocorreu no final do ano e o prazo para pagamento tenha adentrado janeiro, pois é com o vencimento que se abre ao Fisco a possibilidade de lançar de ofício.

De acordo com a supracitada tese, o lançamento poderia ter sido efetuado em 2014 (ano de vencimento do tributo e de apresentação da DCTF e DIPJ) e o termo inicial para contagem do prazo decadencial seria a partir de 01-01-15, prazo este maior do que o prazo defendido pela doutrina majoritária, tendo em vista a conduta do sujeito passivo que agiu com dolo, fraude ou simulação de forma a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador.

7 CONCLUSÃO

Diante de tudo exposto, a seguir são apresentadas as conclusões encontradas pelo desenvolvimento do trabalho.

Inicialmente destacar a importância do tema, pois os tributos são a principal fonte de recursos do Estado, sendo que tais recursos depois retornam para a sociedade. Atualmente, a quase totalidade dos tributos sujeita-se ao lançamento por homologação, diante da sua facilidade de arrecadação, tendo em vista a elevada participação do sujeito passivo. Logo, o correto emprego do instituto da decadência, diminui a insegurança jurídica entre o Fisco e o contribuinte e torna a fiscalização do ente público mais eficiente.

As regras relativas à contagem do prazo decadencial no Direito Tributário encontram-se nos artigos 173 e 150, § 4º, do CTN.

Os supraditos dispositivos instituem o mesmo prazo de cinco anos, mas o termo inicial da contagem alterna de acordo com as circunstâncias neles previstas, sendo este o ponto mais controverso e relevante sobre a matéria. Sendo o entendimento majoritário na doutrina e na jurisprudência de que a decadência não se suspende nem se interrompe.

Ao analisar e compilar as hipóteses de possíveis ocorrências do lançamento por homologação, verificou-se que:

No primeiro caso, quando o sujeito passivo realiza a apuração, declara e recolhe integral ou parcialmente o imposto, o prazo decadencial é o previsto no art. 150, §4º do CTN.

Na segunda situação, quando o sujeito passivo realiza a apuração, declara e não recolhe o imposto, não há entendimento pacífico por parte dos doutrinadores, pela jurisprudência do STJ seria o prazo decadencial é o previsto no art. 150, §4º do CTN. Tal entendimento também é válido no caso de pagamento, mas sem apresentar declaração de confissão de dívida.

No terceiro caso, quando o sujeito passivo realiza a apuração, mas não declara e não recolhe o imposto, porque teve prejuízo fiscal, o prazo decadencial é o previsto no art. 150, §4º do CTN, pois só a pagamento quando houver tributo devido.

No quarto caso, quando o sujeito passivo não realiza a apuração, mas declara e recolhe o imposto, o prazo decadencial é o previsto no art. 150, §4º

do CTN, pois o descumprimento de uma obrigação acessória não desnatura o lançamento por homologação, quando presente os outros requisitos.

Na quinta situação, quando o sujeito passivo realiza a apuração com imposto a pagar, mas não declara e não recolhe o imposto, o prazo decadencial é o previsto no art.173, I, do CTN, de acordo com a corrente majoritária. Os doutrinadores contrários argumentam que a falta de pagamento não desnatura o lançamento por homologação.

Por fim, no sexto caso, quando o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial é o previsto no art.173, I, do CTN, de acordo com a corrente majoritária. Sendo que parte dos doutrinadores defendem que se poderia efetuar o lançamento na data do fato gerador, mas tal entendimento não se coaduna com realidade fática e os princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade.

Dessarte, ante as verificações relatadas ao longo do trabalho, pode-se concluir que a jurisprudência e a doutrina divergem em sua maior parte sobre a aplicação dos prazos de decadência nos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Sendo um problema que afeta a sociedade como um todo e sua solução fatalmente ocorrerá depois de alterações legislativas.

Como proposta de alteração legislativa, tem-se a definição de um único prazo decadencial de cinco anos para os três tipos de lançamento, a contar do dia seguinte ao do vencimento do tributo. E caso o sujeito passivo tenha agido com dolo, fraude ou simulação, o prazo seria mais elástico e contado do primeiro dia do ano seguinte ao do vencimento do tributo.

Espera-se, com esse trabalho, propiciar aos interessados elementos para futuros estudos sobre o tema e a efetiva resolução de problemas da sociedade.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 4. ed. São Paulo: Método, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 10 de mar. 2018.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

HARADA, Kiyoshi. **Tributos de lançamento por homologação e decadência. A oscilação do prazo causa insegurança jurídica**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3219, 24 abr. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/21616>>. Acesso em: 12 mar. 2018.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas**. 37. ed. São Paulo: IR Publicações, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

MELO, Luciano Carlos de. **A decadência e a prescrição nos tributos sujeitos a lançamento por homologação**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 19, n. 4149, 10 nov. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/30001>>. Acesso em: 11 mar. 2018.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário Constituição e Código Tributário**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.