

# ANÁLISE E CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ SOBRE O INÍCIO DO PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO DE TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

*Michel André Bezerra Lima Gradvohl*<sup>181</sup>

## RESUMO

A questão sobre se o início da contagem do prazo decadencial para o lançamento do crédito tributário sujeito a lançamento por homologação se dá conforme o art. 173, I, do CTN ou o art. 150, §4º, do CTN, é tema ainda não definitivamente solucionado pela doutrina e jurisprudência. Tendo o Superior Tribunal de Justiça a competência constitucional para dar interpretação uniforme à legislação federal, é fundamental conhecer o seu posicionamento. O tema é dividido em vários tópicos. O entendimento do STJ se modificou ao longo do tempo, mas apresenta atualmente uma consolidação a respeito de quase todos os pontos, com exceção da situação em que o sujeito passivo realiza pagamento apenas parcial do tributo devido. Nesse ponto, a recente edição da Súmula 555 parece trazer uma nova mudança na percepção do STJ, reforçando a tese de que também nesse tópico deve-se aplicar o disposto no art. 173, I, do CTN.

**Palavras-Chave:** Tributos. Lançamento. Homologação. Prazo decadencial.

## INTRODUÇÃO

A questão sobre o início da contagem do prazo decadencial para que a autoridade administrativa tributária possa constituir o crédito tributário dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, se o correto é aplicar o art. 173, I, do CTN ou o art. 150, §4º, do CTN, é alvo de intenso debate tanto doutrinário quanto no Poder Judiciário.

Trata-se de ponto de suma importância, pois o tema e seus diversos tópicos há muito tempo vêm sendo abordado pelos vários órgãos do Poder Judiciário assim como pelos Contenciosos Administrativos Tributários, mas sem

---

<sup>181</sup> Doutor em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidad del Museo Social Argentino - UMSA - Bueno Aires. Especialista em Direito Constitucional pela Escola Superior da Magistratura do Estado do Ceará - ESMEC (2010) e MBA em Gestão Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas - FGV (2000). Graduado em Direito pela Universidade de Fortaleza - UNIFOR (2008) e em Engenharia Civil pela Universidade Federal do Ceará - UFC (1993). Atualmente é Conselheiro do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará. Desenvolve pesquisa na área de Direito Financeiro, Direito Tributário, Democracia, Direitos Fundamentais, Desigualdade.

chegar a conclusões que possam se considerar definitivas face as mutações que já sofreram. Chegar a um bom termo nesse tema é essencial para a segurança jurídica dos cidadãos contribuintes.

Constitucionalmente, compete ao Superior Tribunal de Justiça - STJ dar interpretação uniforme à legislação federal. Tendo que a questão do início do prazo decadencial é tratada pela Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), é fundamental ter claros os entendimentos dessa Corte Superior a respeito dos diversos pontos pertinentes, considerando, ainda, a recente edição da Súmula nº 555 sobre o tema.

## **1. A LEGISLAÇÃO FEDERAL**

Conforme o CTN são três as modalidades de lançamento do crédito tributário: por declaração (art. 147), de ofício (arts. 148 e 149) e por homologação (art. 150).

De acordo com o *caput* do art. 150, o lançamento por homologação "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa". (grifos inexistentes no original)

Mas, ainda de acordo com o mesmo artigo do CTN, o lançamento somente ocorre "pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa". Ademais, o parágrafo primeiro desse artigo afirma que "o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento". (grifos inexistentes no original)

Queda claro que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é exemplo o ICMS, são necessários dois atos: o pagamento do tributo pelo sujeito passivo e a homologação deste pagamento pela Administração Tributária. Já o prazo decadencial para a realização de qualquer lançamento tributário tem como regra geral o disposto no art. 173 do CTN, literalmente:

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.

O inciso I do artigo 173 é claro: o prazo decadencial de lançamento tributário inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte à aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ocorre que o art. 150, §4º, do CTN, informa que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação esta deve se dar de forma expressa até cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Caso não ocorra nesse prazo tal ato administrativo, as ações do sujeito passivo (declarar e pagar o tributo) considerar-se-ão homologadas tacitamente, salvo tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo. Literalmente:

§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.

Por fim, cabe lembrar que mesmo os tributos sujeitos ao lançamento por homologação podem também ser objeto de lançamento de ofício, conforme dispõe o art. 149, do CTN, sobretudo em seu inciso V, literalmente:

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

[...]

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

[...]

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;

[...]

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública. (grifos ausentes no original)

A interpretação dada pelo STJ sobre a conciliação entre o que dispõem os arts. 173, I; 150, §4º e 149, todos do CTN, é o que se demonstra a seguir.

## **2. A INTERPRETAÇÃO DO STJ**

O primeiro ponto a se ter claro é que a forma como a Corte Superior tem conciliado os citados dispositivos normativos mudou com o passar do tempo.

Como exemplo, pode-se observar que, por algum tempo, predominou o entendimento de que os prazos expressos pelos arts. 173, I e 150, §4º deveriam ser somados para se estabelecer o prazo decadencial para o lançamento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, literalmente:

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO ... DECADÊNCIA ... 1. O direito de

a Fazenda constituir o crédito tributário, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, é de 5 (cinco) anos constados da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio. Interpretação dos arts. 173, I e 150, §4º, do CTN [...] (STJ, 1ª T. unânime Resp. 463.521/PR rel. Min. Luiz Fux, mai/2003).

Como se verá adiante, esse entendimento não prevalece mais. A questão principal se tornou saber quando se inicia o prazo decadencial de cinco anos, mencionado tanto pelo art. 173, I quanto pelo art. 150, §4º.

### **2.1. As interpretações do STJ conforme a conduta do sujeito passivo**

Tendo em vista as exigências do art. 150, do CTN, o sujeito passivo dos tributos sujeitos a lançamento por homologação deve declarar e pagar o valor devido de maneira integral. Contudo, nem sempre ele realiza tais condutas, podendo ensejar, nesse caso, uma das seguintes situações, que serão analisadas separadamente:

- O sujeito passivo não declara um valor a pagar e também não paga;
- O sujeito passivo declara um valor a pagar, mas não realiza qualquer pagamento;
- O sujeito passivo declara e paga um valor, o qual é inferior ao efetivamente devido.

#### ***2.1.1. Quando o sujeito passivo não declara um valor a pagar e também não paga***

No sentido de tentar dar maior segurança quanto ao seu posicionamento, o STJ editou recentemente a Súmula nº 555, literalmente:

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.

Dessa forma não resta dúvidas: quando não há declaração de débito pelo sujeito passivo, o prazo decadencial de cinco anos para lançar os tributos é o do art. 173, I, do CTN (se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), ainda que o lançamento esteja sujeito inicialmente à modalidade de lançamento por homologação. Trata-se de um lançamento de ofício, com base no art. 149, II e V, do CTN.

### ***2.1.2. Quando o sujeito passivo declara um valor a pagar, mas não realiza qualquer pagamento***

O art. 150, do CTN, é claro ao afirmar que o lançamento por homologação apenas pode se dar quando o sujeito passivo houver realizado o pagamento do tributo antes de qualquer exame do valor devido pela Administração Tributária. Dessa forma, o STJ consolidou o entendimento de que a falta de pagamento fundamenta a conclusão de que o prazo decadencial quinquenal para lançar tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o do art. 173, I. Como bem afirmam as ementas a seguir:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. ARESTO ATACADO BASEADO NO EXAME DA LEGISLAÇÃO ESTADUAL. ÓBICE DA SÚMULA 280/STF. DISCUSSÃO ACERCA DA OCORRÊNCIA DE PAGAMENTO A MENOR. QUESTÃO ATRELADA AO REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA.

[...]

A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que na hipótese de ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para lançamento do crédito segue a regra do art. 173, I, do CTN (cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).

[...]

(AgRg no REsp 1507666/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/08/2015, DJe 28/08/2015) (grifos ausentes no original)

TRIBUTÁRIO.  
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.  
NECESSIDADE DE SUBSTITUIÇÃO DA CDA.  
FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.  
DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.  
ART. 173, I, DO CTN. REVISÃO DE PREMISSE FÁTICA. SÚMULA 7/STJ.

[...]

A respeito da decadência, o Tribunal a quo, soberano na análise dos elementos probatórios, adotou a premissa de que não houve pagamento antecipado relativo aos fatos geradores constituídos pela fiscalização, o que fez incidir a regra do art. 173, I, do CTN: "(...) inviável, consoante já assinalado, a incidência do § 4º do art. 150 do CTN em caso de inexistência de qualquer pagamento antecipado, haja vista que o ato de homologação, consubstanciado na anuência da Administração em relação a uma atuação

positiva do contribuinte, pressupõe a existência de algum recolhimento" (fl. 779).

A orientação adotada na origem encontra amparo na jurisprudência do STJ ratificada sob o regime do art. 543-C do CPC (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18.9.2009).

[...]

(AgRg no REsp 1501873/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/03/2015, DJe 06/04/2015) (grifos ausentes no original)

Ademais, entende o STJ que aplica-se o art. 173, I, mesmo nos casos em que houve a declaração informando saldo credor ou saldo zero de tributo a pagar, literalmente:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

[...]

A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica

aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

[...]

Com efeito, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte do contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despiciendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo.

A dedução aqui considerada (creditamento indevido) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela Administração. Se esse crédito abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento, aí sim, estar-se-ia, como visto, diante de uma situação excludente da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

[...]

(AgRg nos EREsp 1199262/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/10/2011, DJe 07/11/2011). (grifos ausentes no original)

Em todos os casos deste item, trata-se de lançamento de ofício, nos termos do art. 149, V, do CTN.

### ***2.1.3. Quando o sujeito passivo declara e paga um valor, o qual é inferior ao efetivamente devido***

Na presente situação, o sujeito passivo faz declaração à Administração Tributária de um valor que ele informa ser o devido e o paga, mas esse valor é inferior ao efetivamente devido. Trata-se de pagamento parcial, ou a menor, do tributo. Neste ponto a jurisprudência do STJ não é firme. Veja-se.

Buscando prover uma definição quanto ao tema, adotou-se o rito previsto no art. 543-C do Código de Processo Civil de 1973 (Recurso Especial representativo de controvérsia) no seguinte julgamento, quando o assunto foi tratado pela Primeira Seção do STJ, ainda nos idos de 2009, literalmente:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki,

julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (SANTI 2004, pág. 163-210).

O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do *Codex* Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a

obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJE 18/09/2009) (grifos ausentes no original)

O voto do relator<sup>182</sup>, Ministro Luiz Fux, buscou detalhar o tema da decadência no Direito Tributário:

[...]

10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos.

Assim, conta-se "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de

---

<sup>182</sup> Na realidade, o raciocínio apresentado pelo Min. Relator já havia sido desenvolvido por ele em julgamento anterior e consta na ementa deste: AgRg no REsp 1044953/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 03/06/2009.

dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal.

[...]

Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do *Codex Tributário*, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício (SANTI, 2004, pág. 170).

Baseado nesse voto, em várias ocasiões o STJ tem entendido que, no caso de pagamento parcial por parte do sujeito passivo, deve ser aplicado o art. 150, §4º, do CTN. Ou seja, o prazo decadencial se iniciaria no momento da ocorrência do fato gerador, conforme exemplifica a seguinte ementa, literalmente:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. PAGAMENTO PARCIAL REALIZADO ANTES DE PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE FISCAL. ART. 150, §4º, DO CTN. INEXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO CONSTATADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO.

[...]

De acordo com a jurisprudência consolidada do STJ, a decadência do direito de constituir o crédito tributário é regida pelo art.150, § 4º, do CTN, quando se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação e o contribuinte realiza o respectivo pagamento parcial antecipado, sem que se constate a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18.9.2009, submetido ao art. 543-C do CPC).

[...]

(REsp 1344130/AL, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2012, DJe 05/11/2012) (grifos ausentes no original)

Contudo, são várias as decisões do STJ posteriores ao supra transcrito REsp 973.733/SC (Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, DJe 18/09/2009) que tem apresentado interpretação divergente. Dessa forma, o prazo decadencial para

constituir o crédito tributário da parte não paga do tributo obedece ao disposto no art. 173, I, do CTN (regra para os lançamentos de ofício). Nessa linha, são exemplos as seguintes ementas, literalmente:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. VALORES RECEBIDOS DE FORMA ACUMULADA EM DECORRÊNCIA DE RECLAMATÓRIA TRABALHISTA. FALECIMENTO DO CONTRIBUINTE. DECADÊNCIA. PODER JUDICIÁRIO. RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NA LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA. APLICAÇÃO. ANALOGIA. SÚMULA 283/STF.

O Tribunal a *quo* consignou:

Se a autoridade administrativa constatar que o sujeito passivo apresentou declaração contendo omissão ou inexatidão quanto ao montante tributável, é cabível o lançamento de ofício, segundo o art. 149 do CTN. Nesse caso, o fato de o contribuinte haver apresentado declaração e recolhido o tributo com base no valor declarado mostra-se irrelevante, porque o objeto do lançamento é justamente o que não foi declarado e, por conseguinte, não foi recolhido. Então, a única forma de se computar o prazo para a constituição do crédito tributário é a prevista no art. 173, inciso I, do CTN, que trata do lançamento de ofício" (fl. 640, e-STJ).

O STJ possui jurisprudência no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo não ocorre, sem a

constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

Em relação à alegação de não cabe ao Poder Judiciário proceder à retificação do lançamento em fase de liquidação de sentença, os recorrentes não atacaram especificamente os argumentos constantes do acórdão recorrido neste tópico. Incide, por analogia, a Súmula 283/STF.

Agravo Regimental não provido. (AgRg no REsp 1486511/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/12/2014, DJe 03/02/2015) (grifos ausentes no original)

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

[...]

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando ocorre o recolhimento em desconformidade com a legislação aplicável, deve a autoridade fiscal proceder ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), iniciando-se o prazo decadencial de cinco anos no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito (art. 173, I, do CTN)." (REsp 973189/MG, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 04/09/2007, DJ 19/09/2007, p. 262). Agravo regimental improvido. (AgRg no AREsp 76.977/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/04/2012, DJe 19/04/2012) (grifos ausentes no original)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. SUPOSTA OFENSA AOS ARTS. 19 E 20 DA LC 87/96. ACÓRDÃO RECORRIDO FUNDADO NO ART. 155, § 2º, II, DA CF/88. ENFOQUE CONSTITUCIONAL DA MATÉRIA.

Havendo creditamento indevido de ICMS, o prazo decadencial para que o Fisco efetue o lançamento de ofício é regido pelo art. 173, I, do CTN, razão pela qual a decadência não ficou caracterizada no caso dos autos, como bem observou o Tribunal de origem. Nesse sentido: REsp 842.413/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 19.10.2006; REsp 979.228/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 16.4.2009.

[...]

3. Agravo regimental não provido. (AgRg no Ag 1.273.246/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5.8.2010, DJe 3.9.2010.) (grifos ausentes no original)

De maneira esclarecedora, o Ministro Humberto Martins, em seu voto no já informado AgRg no AREsp 76.977, transcreve o voto de natureza doutrinária do Ministro Castro Meira sobre o tema (exarado no julgamento do REsp 973189, DJ 19/09/2007, p. 262), literalmente:

[...] Efetuadas pelo sujeito passivo as atividades e cumpridos os deveres que lhe foram impostos por lei, primordialmente o pagamento da exação, cabe ao fisco apenas homologá-lo, se com ele concordar,

extinguindo o crédito tributário nos termos do art. 156, VII, do CTN.

A homologação pode ser expressa ou tácita, nesse último caso, quando o fisco não se manifesta sobre o pagamento efetuado no prazo de 5 anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

Há a hipótese, entretanto, de o sujeito passivo não cumprir, ou cumprir de modo diverso, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo fisco não poderá ser caracterizada como mera homologação, já que esta pressupõe a existência das providências adotadas pelo contribuinte passíveis de fisco, na forma estabelecida pelo art. 149 do CTN, proceder ao lançamento de ofício, que é executado também nos casos de omissão ou inexatidão do sujeito passivo no cumprimento dos deveres que lhe foram legalmente atribuídos. Com efeito, em tais casos, não há o que se homologar.

Assim, afastada a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições concernentes ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, I, do CTN, isto é, contam-se 5 (cinco) anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia haver sido efetuado.

Em conclusão:

- a) Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorrendo o recolhimento do tributo nos termos indicados na legislação de regência, o prazo decadencial para a homologação do procedimento do contribuinte é de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN;

- b) Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, havendo o recolhimento da exação em desconformidade com a legislação aplicável, e, por conseguinte, procedendo-se ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), o prazo decadencial de cinco anos tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, nos termos do art. 173, I, do CTN." (grifos presentes no original)

Corroboramos com a conclusão de que o prazo decadencial quinquenal para a Administração Tributária poder constituir crédito tributário inicialmente sujeito à modalidade de lançamento por homologação se inicia de acordo com o previsto no art. 173, I, do CTN. Essa é a interpretação que melhor realiza o conjunto de normas que regem o tema, ainda nas ocasiões em que há pagamento parcial do tributo.

O legislador não cria normas à toa. O art. 149, V, do CTN é claro: o lançamento de ofício deve ser realizado em todas as ocasiões em que for constata omissão ou inexatidão por parte da pessoa legalmente obrigada a realizar o pagamento antecipado do tributo sujeito inicialmente ao lançamento por homologação. E o prazo decadencial para os lançamentos de ofício se inicia, sem qualquer dúvida, conforme o estipulado pelo art. 173, I, do CTN.

Raciocínio contrário a esse resultaria em tornar inócua a norma do art. 149, V, do CTN, que possui natureza de regra jurídica - na clássica distinção entre regras e princípios jurídicos. Ela deve, portanto, ser aplicada sempre que ocorrer a omissão (falta de pagamento) ou inexatidão (pagamento parcial, a menor) do pagamento antecipado pelo sujeito passivo.

Ao art. 150, §4º, do CTN, cabe o papel de informar o prazo em que se dá a homologação tácita dos pagamentos de tributos sujeitos à homologação, apenas na parte efetivamente paga, tornando desnecessária a atuação formal da Administração Tributária.

Exigir um ato expresso da Administração para todo pagamento de tributo realizado seria burocratizar em demasia a sua atuação, indo de encontro ao preceito constitucional de que a Administração Pública precisa ser eficiente (art. 37, CF/88). Burocracia estatal somente deve se fazer presente quando for essencial, o que não é o caso.

Há de se constatar que, nos anos de 2014 e 2015, a jurisprudência do STJ se inclinou fortemente no sentido de que, quando há pagamento parcial do tributo, a contagem do prazo decadencial se inicia de acordo com o art. 150, §4º, do CTN. Contudo, com a edição da supra transcrita Súmula nº 555 (DJe 15.12.2015), o STJ parece, mais uma vez, mudar a direção do seu entendimento ao afirmar que quando não há declaração do débito, o prazo decadencial para o lançamento do crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN.

Assim, quando o contribuinte deixa de declarar parte do seu débito tributário e, conseqüentemente, deixa de recolher essa parte não declarada, o prazo decadencial para a Administração Tributária realizar o lançamento da parte não recolhida se inicia conforme determina o art. 173, I, do CTN.

#### ***2.1.4. Quando o sujeito passivo age com dolo, fraude ou simulação***

Outro papel que cabe ao art. 150, §4º, do CTN é o de determinar que nos casos de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo, o prazo para a Administração Tributária homologar o pagamento de tributos não começa a contar da ocorrência do fato gerador. Em consonância com o art. 149, VII, do CTN o prazo decadencial quinquenal obedece ao disposto no art. 173, I, do CTN. Esse também é o entendimento do STJ, conforme se pode observar em várias das ementas já transcritas neste artigo.

A definição de fraude é realizada, no universo tributário, pela Lei nº 8.137/1990 - Lei de crimes contra a ordem tributária, a qual impõe pena de reclusão para o sujeito passivo que fraudar a fiscalização tributária inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela legislação tributária. (art. 1º, II) e pena de detenção para aquele que empregar fraude que se caracteriza, por exemplo, ao fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos para eximir-se total ou parcialmente de pagamento de tributo (art. 2º, I).

Dessa forma, caracteriza fraude, por exemplo: omitir em livro de registro de saídas, ou na escrituração fiscal digital - EFD, operações que efetivamente ocorreram; deixar de destacar tributo em documento fiscal quando obrigatório; deixar de informar em livro de registro de saídas ou na EFD o valor de tributo destacado em documento fiscal.

Não parece razoável inferir fraude se algum desses fatos ocorrer apenas de forma muito esporádica. Mas a prática reiterada dessas condutas não pode deixar de caracterizar a ocorrência de fraude pelo sujeito passivo, fazendo necessário

aplicar a regra do art. 173, I, do CTN para o prazo decadencial do lançamento tributário cujo pagamento antecipado foi realizado com base em informações, livros ou documentos fraudados.

## **2.2. O prazo decadencial no descumprimento de obrigações acessórias**

Mesmo quando a obrigação acessória é relacionada a tributos sujeitos inicialmente ao lançamento por homologação, o prazo decadencial quinquenal para a autoridade fiscal constituir o crédito tributário é o definido pelo art. 173, I, do CTN. Esse é o entendimento consolidado do STJ, conforme exemplificam as seguintes ementas, literalmente:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ART. 80 DA LEI Nº 4.502/64. PRAZO DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. IPI. SAÍDA DO PRODUTO DO ESTABELECIMENTO COM SUSPENSÃO DO TRIBUTO. DECLARAÇÃO EMITIDA PELO ADQUIRENTE. AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DO VENDEDOR. INTELIGÊNCIA DO ART. 29 DA LEI Nº 10.637/02.

[...]

O crédito tributário objeto do presente feito, se refere à multa aplicada com base no art. 80 da Lei nº 4.502/64, por falta de lançamento do valor do IPI na respectiva nota fiscal. Trata-se, portanto, de obrigação acessória, cuja constituição se sujeita ao lançamento de ofício previsto no art. 149 do CTN e atrai a regra do art. 173, I, do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial.

Os fatos geradores da obrigação acessória ocorreram no período de abril a setembro de 2004 e o prazo decadencial para o lançamento de ofício do respectivo crédito teve início em 1º de janeiro de 2005, de forma que o lançamento ocorrido em outubro de 2009 não foi atingido pela decadência, haja vista ter sido efetivado antes do decurso do prazo quinquenal de que trata o art. 173, caput, e inciso I, do CTN.

[...]

(REsp 1528524/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/08/2015, DJe 28/08/2015) (grifos ausentes no original)

TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL -  
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA -  
APRESENTAÇÃO DA GFIP - OBRIGAÇÃO  
ACESSÓRIA - DESCUMPRIMENTO -  
DECADÊNCIA - REGRA APLICÁVEL: ART. 173,  
I, DO CTN.

A falta de apresentação da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), assim como o fornecimento de dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias devidas configura descumprimento de obrigação tributária acessória, passível de sanção pecuniária, na forma da legislação de regência.

Na hipótese, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é regido pelo art. 173, I, do CTN, tendo em vista tratar-se de lançamento de ofício, consoante a previsão do art. 149, incisos II, IV e VI.

[...]

(REsp 1055540/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/02/2009, DJe 27/03/2009) (grifos ausentes no original)

De fato, não poderia ser outra a interpretação do STJ tendo que o descumprimento de obrigação tributária acessória gera a aplicação de penalidade, consubstanciando a previsão realizada pelo art. 149, VI, do CTN, de efetivar lançamento de ofício do crédito tributário na modalidade multa.

### **CONCLUSÕES**

Por todo o exposto, conclui-se que o STJ tem firme a interpretação de que se aplica o art. 173, I, do CTN, ao prazo decadencial quinquenal para lançamento de créditos de tributos sujeitos inicialmente a lançamento por homologação nas seguintes condições:

- 1) Quando o sujeito passivo não declara um valor a pagar e também não o paga;
- 2) Quando o sujeito passivo declara um valor a pagar, mas não o paga (mesmo quando o motivo da ausência de pagamento é que o valor declarado é zero ou é informado saldo credor);
- 3) Quando o sujeito passivo deixa de antecipar o pagamento do tributo utilizando de dolo, fraude ou simulação;
- 4) Quando o sujeito passivo descumpre obrigação tributária acessória, sendo essa conduta passível de penalidade.

Nos casos em que há pagamento apenas parcial do valor do tributo efetivamente devido, a conclusão a que se chega quanto à posição do STJ é de que:

Apesar do disposto no voto do Ministro relator no REsp 973.733 - Min. Luiz Fux, que não compõe mais essa Corte Superior desde 2011 -, o STJ, mesmo após referida decisão, por muitas vezes tem entendido que a parte não paga do tributo está sujeita a lançamento de ofício, com o prazo decadencial para o seu lançamento iniciando nos termos do art. 173, I, do CTN, tendo que esta última interpretação é a única que dá eficácia à regra do art. 149, V, do CTN, e é, ainda, a balizada pela recente Súmula 555 do STJ.

## **REFERÊNCIAS**

BRASIL. *Decreto-Lei 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/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em 14 de maio 2016.

\_\_\_\_\_. *Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990*. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm)>. Acesso em 14 de maio 2016.

