

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO: QUAL É O ALCANCE DA APLICAÇÃO DA SÚMULA 555 DO STJ PARA SE GARANTIR A SEGURANÇA JURÍDICA?

LAUNCH BY RATIFICATION: WHAT IS THE SCOPE OF THE APPLICATION OF PRECEDENT 555 OF THE STJ TO GUARANTEE LEGAL SECURITY

DOI: 10.19135/revista.consinter.00018.26

Recebido/Received 16/10/2023 – Aprovado/Approved 11/04/2024

*Rosemary Carvalho Sales*¹ – <https://orcid.org/0000-0002-1392-7847>

*Antônio de Moura Borges*² – <https://orcid.org/0000-0003-4978-2210>

Resumo

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio da Súmula 555, aponta três requisitos para que o prazo decadencial, nos lançamentos por homologação, seja contado a partir da data de ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, CTN): declaração do débito, pagamento e boa-fé. A ausência de um desses requisitos transfere a contagem do prazo para o início do exercício seguinte (art. 173, inciso I, do CTN). O objetivo geral deste estudo é saber o alcance da Súmula 555 do STJ no âmbito do ICMS. Em quais hipóteses o prazo decadencial é contado da data de ocorrência do fato gerador e em quais delas o prazo decadencial é contado a partir do exercício seguinte. A metodologia aplicada foi o método dedutivo exploratório, pois a partir da análise alguns casos, especialmente benefícios fiscais declarados inconstitucionais, Diferença de Alíquotas (DIFAL) e Regimes Especiais, foi possível verificar em quais deles houve lançamento, pagamento e, principalmente, boa-fé do contribuinte. Assim, chegou-se à seguinte conclusão: o prazo previsto no art. 173, I, do CTN aplica-se – além dos casos de fraude, sonegação e conluio – aos casos em que houve ausência de declaração e pagamento a cada fato gerador específico. Porém, mesmo nos casos em que o contribuinte não faz o lançamento corretamente e, portanto, a administração necessita efetuar o lançamento da diferença, tendo em vista que o contribuinte não ocultou do Fisco o fato gerador, caracterizando a boa-fé, entende-se que o prazo decadencial deverá ser o previsto no art. 150, § 4º, CTN.

Palavras-chave: Crédito tributário. Lançamento por homologação. Lançamento de ofício. Decadência tributária. Súmula 555 do STJ.

Abstract

¹ Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília (UCB), Conselheira Efetiva do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais, representante do Distrito Federal, Auditora-Fiscal da Receita do Distrito Federal, e-mail: rosemarysales.tributario@gmail.com. <https://orcid.org/0000-0002-1392-7847>

² Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo e pós-doutor em Direito por Georgetown University Law Center - Washington, DC, e pela Universidad Complutense de Madrid, mestre em Direito pela Southern Methodist University School of Law, Ex-professor adjunto da Universidade Católica de Brasília – UCB, professor adjunto, nível 4, da Universidade de Brasília - UnB e Ex-procurador de categoria especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, e-mail: amborges@unb.br. <https://orcid.org/0000-0003-4978-2210>

The Superior Court of Justice (STJ), through Precedent 555, points out 3 (three) requirements so that the statute of limitations, in entries by approval, is counted from the date of occurrence of the triggering event (art. 150, § 4º National Tax Code - CTN): declaration of debt, payment and good faith. The absence of one of these requirements transfers the suspension of this period to the beginning of the following financial year (art. 173, item I of the CTN). The general objective of the study is to find out the scope of Precedent 555 of the STJ, within the scope of ICMS. In which cases the statute of limitations is counted based on the data on the occurrence of the triggering event and in which cases the statute of limitations is counted from the following fiscal year. The methodology applied was the exploratory deductive method, as analyzing some cases, especially tax benefits declared unconstitutional, Difference in Rates - DIFAL and Special Regimes, it was possible to verify in which cases there was launch, payment and, mainly, good faith on the part of the taxpayer. Thus, the following conclusion was reached: the deadline provided for in art. 173, I of the CTN applies in addition to cases of fraud, evasion and conclusion, to cases in which there was a lack of declaration and payment for each specific triggering event. However, even in cases where the tax collector does not make the assessment correctly and the administration needs to register the difference, due to the fact that the taxpayer did not hide the triggering event from the tax authorities, characterizing good faith, it is understood that the statute of limitations should be as provided for in art. 150, § 4 - CTN.

Keywords: Credit tax. Launch by ratification. Launch of the craft. Tax Decay. Precedent 555 of the STJ.

Sumário: Introdução; 1 Lançamento por homologação; 1.1. Conceito e Características; 1.2. Impostos lançados por homologação; 1.3. Declaração como confissão de dívida; 2. Lançamento de ofício: 2.1 Lançamento de ofício propriamente dito; 2.2. Omissão ou ausência de lançamento; 3. Decadência tributária; 3.1. Conceito 3.2. Prazos previstos no CTN; 3.3. Prazo válido no DF; 4. Aplicação da Súmula 555 do STJ em face da inobservância do contribuinte; 4.1. Alcance da Súmula 555 do STJ; 4.2 Remanescente da Súmula 555 em face do lançamento por homologação. Considerações Finais; Referências.

INTRODUÇÃO

O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário é de cinco anos, ora contado da data do fato gerador do tributo, ora contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que deveria ter sido constituído o crédito tributário. Se a Fazenda Pública não observar esse prazo para a constituição do crédito tributário, ela perde o direito de constituí-lo e, conseqüentemente, de exigí-lo.

Assim, o escopo do presente artigo é estudar o teor e o alcance da Súmula 555 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que versa sobre o prazo decadencial para constituição do crédito tributário em se tratando de lançamento por homologação, tendo em vista o entendimento de alguns contribuintes de que basta o tributo ser sujeito a lançamento por homologação que o prazo decadencial é contado da data do fato gerador do tributo.

No entanto, o STJ fez um recorte, ao prever a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador apenas quando houver a constituição do crédito tributário e o pagamento do tributo.

No caso do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Co-

municação (ICMS), além de ocorrerem sucessivos fatos geradores diários, o período de apuração é mensal, ordinariamente. E, em algumas operações, o pagamento é efetuado isoladamente, como, por exemplo, nas operações envolvendo produtos sujeitos à substituição tributária.

Daí o problema: havendo pagamento parcial, considera-se cada fato gerador isoladamente ou considera-se o período de apuração? E se o lançamento, embora tenha sido feito, corresponder a parcela dos fatos geradores, qual o prazo decadencial dos fatos geradores cujo lançamento não tenha sido feito, tampouco o pagamento? Nesses casos, o prazo decadencial seria a partir do primeiro dia do exercício seguinte?

Outrossim, em relação a fatos geradores lançados erroneamente e, portanto, efetuado o pagamento a menor em razão desse erro, qual o prazo a ser observado? O prazo previsto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN) ou o prazo previsto no art. 173, inciso I, do CTN?

Assim, o objetivo geral do estudo é saber o alcance da Súmula 555 do STJ e separar as hipóteses em que o prazo decadencial é o previsto no art. 150, § 4º, do CTN daquelas em que o prazo decadencial é o previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

Com esse escopo, o trabalho aplicará o método dedutivo, utilizando-se de pesquisa bibliográfica, artigos científicos, doutrina, jurisprudência do próprio STJ e, a título exemplificativo, de decisões julgadas no âmbito do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Distrito Federal em que foram aplicados os dois prazos de decadência tributária. Desse modo, o presente estudo abrange quatro objetivos específicos: (i) examinar o conceito, as características e a forma como é realizado o Lançamento por Homologação; (ii) analisar os casos em que ocorre o lançamento de ofício, incluindo omissões e inexistências cometidas pelo sujeito passivo; (iii) verificar a distinção entre o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, e no art. 173, inciso I, do CTN e sua aplicação a teor da Súmula 555 do STJ; (iv) exemplificar alguns casos em que, embora o lançamento tenha sido efetuado pelo contribuinte, a ausência de pagamento e/ou declaração o direciona para o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

1 LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Antes de adentrar no lançamento por homologação, é necessário discutir conceito de “lançamento tributário”. O conceito de lançamento tributário está previsto no art. 142 do CTN e refere-se a um procedimento administrativo no qual se verifica o *quantum debeat* que o sujeito passivo deve pagar ao Fisco. Neste procedimento, a autoridade administrativa identificará o sujeito passivo responsável pelo pagamento, o momento de ocorrência do fato gerador, a matéria tributável e o montante devido, e, sendo o caso, aplicará a penalidade cabível.

O mesmo artigo afirma que a competência para constituir o crédito tributário é privativa da autoridade administrativa. No entanto, apesar de ser clara a redação prevista no art. 142 do CTN, o “lançamento” pode ser feito pelo contribuinte com a homologação posterior da administração tributária. Nesse caso, é chamado “lançamento por homologação”.

1.1 Conceito e Características

O lançamento por homologação está previsto no art. 150 do CTN e ocorre quando a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa. Para que o sujeito efetue o pagamento, é necessário realizar o lançamento, o qual, embora seja de competência de autoridade administrativa, neste caso, é realizado pelo sujeito passivo sob a condição resolutória de ser homologado pela autoridade administrativa, que o fará expressamente ou tacitamente, se não o fizer no prazo de cinco anos.

No lançamento por homologação, quando o contribuinte efetua o pagamento, extingue o crédito tributário, sob a condição resolutória da ulterior homologação do lançamento pela autoridade administrativa (§ 1º, art. 150, CTN).

A autoridade administrativa tem cinco anos para homologar o lançamento tributário realizado pelo contribuinte. Não sendo feito dentro deste período, o lançamento tributário é homologado tacitamente, ou seja, a Fazenda Pública não poderá mais questionar.

A homologação nada mais é do que um ato de fiscalização, no qual a administração tributária verifica se o sujeito passivo apurou e pagou corretamente o tributo³. Contudo, Paulo de Barros Carvalho entende que neste caso haveria ausência de lançamento, tendo em vista o art. 142 do CTN estabelecer que o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa.

O Código Tributário Nacional repudiou o termo “autolancamento”, substituindo-o por “lançamento por homologação” (art. 150, *caput*), exatamente pelo fato de o lançamento, em qualquer hipótese, ser de competência privativa da autoridade administrativa (art. 142, *caput*)⁴.

Com o mesmo entendimento Misabel Derzi: o particular não pratica ato administrativo de lançar tributo, pois lançamento, no sentido técnico-jurídico, é ato jurídico emanado da administração. Em razão disso, correta é a terminologia legal de lançamento por homologação⁵.

Eurico de Santi até reconhece que o sujeito passivo realiza operação idêntica à da autoridade administrativa ao efetuar o lançamento, porém tal ato não pode ser considerado lançamento por não possuir a chancela administrativa⁶.

Alberto Xavier também entende que inexistente lançamento nos tributos lançados nos termos previstos no art. 150 do CTN. Não há lançamento efetuado pelo contribuinte porque não existe um ato administrativo. E a administração, ao homologar expressamente o “lançamento por homologação”, apenas está confirmando a legalidade de um pagamento efetuado pelo sujeito passivo. E não há lançamento na

³ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 13. ed. rev. atual., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 429.

⁴ BORGES, José Souto Maior, *Lançamento Tributário*, 2. ed. rev. ampl. São Paulo, Malheiros, 1999, p. 370.

⁵ BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, 11. ed. rev. ampl. por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 2001, p. 832.

⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, 4. ed., São Paulo, Saraiva, 2004, pp. 220-221.

homologação tácita, porque sequer é um ato administrativo, mas um silêncio ou inércia que produz efeitos preclusivos⁷.

Percebe-se claramente que, segundo os doutrinadores, lançamento por homologação não caracteriza lançamento tributário, tendo em vista que, nos termos descritos no art. 142 do CTN, o lançamento é ato privativo de autoridade administrativa, e o lançamento propriamente dito só se consolida com a homologação da autoridade administrativa.

1.2 Impostos Lançados por Homologação

A título de exemplo de tributos sujeitos a lançamento por homologação, estão ICMS, ISS, IPI, Imposto de Renda, Contribuição Social, PIS e COFINS, ou seja, todos os tributos em que a legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de recolher antecipadamente o tributo com a condição resolutória de ulterior homologação do lançamento pela autoridade administrativa.

Em todos esses casos, a autoridade administrativa, constatando que o valor apurado pelo sujeito passivo não é o correto, efetuará um novo lançamento e notificará o contribuinte para que pague a diferença.

É considerada lançamento por homologação a entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), de Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), ou de qualquer declaração prevista em lei, ou qualquer dever instrumental a que está sujeito o contribuinte, relacionado aos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

A Lei de Processo Tributário da Argentina (LPF) – Lei n. 11.683 – elenca as duas formas de constituição do crédito tributário: a forma ordinária, a cargo do contribuinte, que ficará obrigado a determinar o valor do imposto devido (autodeterminação); e, somente em casos especiais, a administração da Receita Pública Federal efetuará o lançamento para corrigir as declarações feitas espontaneamente pelo contribuinte ou nos casos em que não foram feitas as declarações (art. 16 da LPF).

Na hipótese de não ser possível determinar com exatidão a base tributável, como, por exemplo, ausência de registros contábeis, ou de não refletir a realidade econômica do contribuinte ou, ainda, quando o Fisco não puder acessar os registros contábeis, será determinada a base tributável de forma presumida, sempre acompanhada da motivação⁸.

O Código Tributário do Peru, em seu art. 59, estabelece que o cálculo do tributo será realizado pelo contribuinte, que apresentará uma declaração juramentada e, conforme o caso, pela própria administração tributária. O sujeito passivo efetuará o pagamento (*autoliquidación*) e aguardará a revisão por parte da administração tributária. Se o pagamento estiver errado, a administração informará ao contribuinte, que

⁷ XAVIER, Alberto Pinheiro, *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*, 2. ed., ref. atual., Rio de Janeiro, Forense, 2001, p. 89-90.

⁸ RIZO, José María, “El Procedimiento de Determinación de Oficio sobre Base Presunta: Análisis Doctrinario y Jurisprudencial sobre la Aplicación de las Presunciones”, *Revista Científica de Ciencias Económicas – Oikonomos*, abr. 2013, año 3, vol. 1 (en línea), pp. 82-86.

terá direito à devolução da diferença ou será notificado para complementar a diferença. Nos casos em que a administração tributária efetuar o cálculo, informará ao contribuinte, que efetuará o pagamento no prazo estipulado (art. 60 do Código Tributário do Peru)⁹.

Diferentemente do Brasil, no Peru, após a constituição do crédito tributário pelo contribuinte, a administração tributária verificará a exatidão do lançamento e, apurada qualquer divergência, o contribuinte será notificado a complementá-la, sem que isso implique aplicação de multa na parte em que foi constatada a diferença (omissão).

Já no México, a responsabilidade para efetivar o cálculo do tributo é de do contribuinte (art. 6º do Código Federal de La Federación – autodeterminação ou autolancamento). E, em caso de omissão, desconhecimento ou simplesmente por vontade de não cumprimento, a autoridade apurará os créditos correspondentes e notificará o contribuinte para que pague no prazo determinado¹⁰.

1.3 Declaração como Confissão de Dívida

A entrega dessas declarações é considerada pela jurisprudência um modo de constituição do crédito tributário e dispensa a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado¹¹.

O aludido entendimento jurisprudencial, inclusive, culminou na edição da Súmula 436/STJ: “A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco”.

Nesses casos em que o lançamento por homologação é realizado por meio de declarações, é dispensada a notificação do sujeito passivo, tendo em vista que o objeto de constituição representa confissão de dívida do próprio sujeito passivo.

2 LANÇAMENTO DE OFÍCIO

O lançamento de ofício, por sua vez, é aquele que a lei incumbe à própria administração tributária, para efetuar a constituição do crédito tributário com as informações de que dispõe do contribuinte. Nessa modalidade de lançamento, não há participação do sujeito passivo.

⁹ LÓPEZ, Juan Maximiliano Aguayo, “La Obligación Tributaria y El Pago: Antes del Inicio de la Cobranza Coactiva em La Legislación Peruana, Apuntes y Disquisiciones”, *Revista Derecho & Sociedad*, n. 43, diciembre 2014, pp. 249-250. Disponível em: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/download/12573/13131/>, Acesso em: 15 jun. 2023, pp. 249-250.

¹⁰ GUERRERO, Margarita Palomino, “La Obligación Tributaria”, *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, Disponível em: https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r24_trabajo-10.pdf, Acesso em: 13 jun. 2023.

¹¹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *REsp* 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008.

2.1 Lançamento de Ofício Propriamente Dito

Os casos de lançamento de ofício estão previstos no art. 149 do CTN e, ordinariamente, ocorrerão quando a lei assim determinar (inciso I).

Nesses casos, a competência para constituir o crédito tributário é originária da autoridade administrativa tributária, expressamente prevista em lei geral e abstrata, e o lançamento é feito pelo próprio Fisco. O IPVA e o IPTU são exemplos de lançamento de ofício em que não há participação do contribuinte.

2.2 Omissão ou Ausência de Lançamento

Nos demais casos previstos no art. 149 do CTN, extraordinariamente, a autoridade administrativa efetuará o lançamento de ofício, tendo em vista que o contribuinte não cumpriu com a sua obrigação de realizar o “lançamento”. O Fisco fará uma revisão de lançamento em face de uma omissão (declarações não prestadas) ou inexistência (declarações prestadas com equívocos) por parte da pessoa que estava legalmente obrigada. Ou, ainda, quando for detectada fraude, sonegação ou conluio.

O Fisco, munido de elementos suficientes, efetua o lançamento e notifica o contribuinte sobre o valor do tributo devido. Porém, só poderá fazê-lo enquanto não estiver extinto o crédito tributário.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, e enquanto não for extinto o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, o lançamento poderá ser efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa.

3 DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA

A administração não poderá efetuar lançamento tributário indeterminadamente. Há um prazo para efetuar-lo e, se não o cumprir, perde o direito de fazê-lo. É uma forma de garantir a segurança jurídica aos contribuintes, fixando prazo para que a administração tributária exerça o seu poder de tributar.

3.1 Conceito

Decadência tributária é o perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento pelo decurso do prazo.¹² É uma forma de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, inciso V, do CTN. Se a administração tributária não constituir o crédito tributário no prazo legal fixado, não poderá fazê-lo mais.

3.2 Prazos Previstos no CTN

Há o prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN, em que o prazo decadencial de cinco anos é contado a partir da data da ocorrência do fato gerador. E há o prazo em

¹² SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, 4. ed., São Paulo, Saraiva, 2004, pp. 163-210.

que a contagem do prazo decadencial é feita a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao exercício em que deveria ter sido constituído o crédito tributário (art. 173, I, CTN). E, ainda, o prazo contado a partir da decisão definitiva que anulou, por vício formal, o lançamento anterior (art. 173, II, CTN).

O prazo decadencial poderia ser dividido em cinco regras jurídicas gerais e abstratas as quais figura a regra da decadência do direito de lançar os tributos:

1ª – lançamento por homologação quando o contribuinte efetua o pagamento antecipado, integralmente (art. 150, § 4º, CTN);

2ª – lançamento por homologação quando o contribuinte efetua o pagamento antecipado, porém menor que o devido (art. 150, § 4º, CTN);

3ª – lançamento por homologação quando o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (art. 173, I, CTN);

4ª – Lançamento de ofício, quando o lançamento não foi realizado no exercício de ocorrência do fato gerador (173, I, CTN);

5ª – Lançamento de ofício, quando o lançamento anterior for anulado, por vício formal (173, II, CTN);

Na Argentina, o prazo¹³ de que dispõe a Fazenda pública para determinar e exigir o pagamento de tributos e aplicar e efetivar as multas “prescrevem” em cinco anos tanto nos casos de contribuintes cadastrados quanto não cadastrados que não tenham obrigação legal de registro na administração da Receita Pública Federal ou ainda quando regularizam espontaneamente a sua situação. Nos casos de contribuintes não inscritos, o prazo de que dispõe a administração da Receita Pública Federal para determinar e exigir o pagamento do tributo e aplicar a efetiva multa passa para 10 (dez) anos.

Já no México, o direito de que dispõe o Fisco para constituir o crédito tributário, ou seja, apurar as contribuições omitidas extingue-se no prazo de cinco anos, desde que o contribuinte seja inscrito no Registro Federal de Contribuintes – RFC- e, será de 10 (dez) o prazo decadencial, entre outros casos, quando o contribuinte não for inscrito no RFC, não manter registros contábeis ou não os guardar¹⁴.

3.3 Prazo Válido no DF

A Lei Complementar n. 4/1994 que instituiu o Sistema Tributário do Distrito Federal não prevê o prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN - a partir da data do fato gerador - para constituir o crédito tributário. Os prazos previstos nesta lei complementar são os previstos no art. 173 do CTN, ou seja, prazo decadencial de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte nos casos em que deveria ter

¹³ Art. 56 da Lei n. 11.683/78 – Ley de Procedimiento Tributario da Argentina (redação a partir da Lei n. 25.795, art. 1º, inciso XIX, B.O. de 17/11/2003), Disponível em: <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>, Acesso em: 13 maio 2023.

¹⁴ GUERRERO, Margarita Palomino, “La Obligación Tributaria”, *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, Disponível em: https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r24_trabajo-10.pdf, Acesso em: 13 jun. 2023.

sido constituído o crédito tributário e, quando, em decisão definitiva anular lançamento constituído por vício formal.

Apesar desta lei não contemplar o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN para homologação do lançamento, este prazo é aplicado ao Distrito Federal, pois este artigo é claro ao afirmar que “Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador (...)”.

No entanto, se o DF tivesse fixado prazo para homologação diferente do previsto no § 4º do art. 150 do CTN, nos tributos de sua competência, seria aplicado o prazo previsto no Código Tributário do DF, por se tratar de uma lei complementar.

Assim, por ora, aplica-se ao DF os mesmos prazos decadenciais previstos no CTN.

4 APLICAÇÃO DA SÚMULA 555 DO STJ EM FACE DA INOBSERVÂNCIA DO CONTRIBUINTE

Diante da controvérsia existente entre a aplicação do prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN – em que o prazo decadencial é contado cinco anos a partir da data da ocorrência do fato gerador – ou a contagem na firma do art. 173, I, do CTN – cujo prazo decadencial é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao exercício em que deveria ser lançado –, o STJ firmou o entendimento, por meio da Súmula 555, nos seguintes termos:

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 administrativa¹⁵.

4.1 Alcance da Súmula 555 do STJ

Não significa que todos os tributos, apenas por serem sujeitos ao lançamento por homologação, têm como prazo decadencial o previsto no art. 150, § 4º, do CTN. Está clara a interpretação da Súmula 555 do STJ, Recurso Especial 1700321 – RJ, de Relatoria do Ministro Gurgel de Faria. Veja-se a ementa:

(...) Se o contribuinte não apresenta a declaração, tampouco realiza o pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial se conta do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN e da Súmula 555 do STJ (AgInt no REsp 1733760 RJ 2018/0077218-1 Decisão:20/06/2022 DJe DATA:23/06/2022) (...).

Outro exemplo em que o STJ deixa clara a interpretação da Súmula 555 é quando determina que, na ausência de recolhimento de contribuições previdenciárias no período em que se comprovou vínculo empregatício, o prazo será o previsto no art. 173, inciso I, do CTN:

¹⁵ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *Súmula 555*, Primeira Seção, julgado em 09/12/2015, DJe 15/12/2015)

*O Tribunal de origem, à luz do contexto fático-probatório, inclusive com base em prova pericial, concluiu que **não houve prova de recolhimento das contribuições previdenciárias** no período em debate nos autos e que se comprovou a existência de vínculo empregatício (art. 3º da CLT), na linha do entendimento adotado pela autoridade administrativa na autuação impugnada”. (STJ, AgInt no REsp 1.700.321/RJ, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 16/09/2020). (grifos nossos)*

Porém, será aplicado o prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN quando ocorrer o recolhimento de boa-fé, ainda que em valor menor do que aquele que a administração entende devido. Entendendo-se por boa-fé quando o sujeito passivo não omite nenhum fato gerador de obrigação tributária:

(...) no “(prazo) referido no art. 150, § 4º, do CTN, quando ocorrer o recolhimento de boa-fé, ainda que em valor menor do que aquele que a Administração entende devido, pois, nesse caso, a atividade exercida pelo contribuinte ou responsável de apurar e pagar o crédito tributário está sujeita à verificação pelo ente público pelo prazo de cinco anos, sem a qual ela (a atividade) é tacitamente homologada (STJ, AgInt nos EDcl no REsp 1.893.596/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 07/03/2023)”.

Agora, qual prazo decadencial se aplicaria ao seguinte caso?

Contribuinte omite receita e, em razão disso, é excluído do benefício fiscal previsto na Lei Distrital n. 3.168/2003, que dispõe sobre tributação simplificada para estabelecimentos de bares, restaurantes e similares que se enquadrem nos requisitos da lei. Posteriormente, o contribuinte calculou e pagou o ICMS menor que o devido porque utilizou-se de regime especial que lhe favorecia. Pelo entendimento da Súmula 555 do STJ, o prazo decadencial seria o previsto no art. 150, § 4º, do CTN – tendo em vista o pagamento parcial dos fatos geradores ocorridos – ou seria o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, pois seria caso de sonegação?

1ª hipótese: o contribuinte calculou e pagou o ICMS menor que o devido porque utilizou-se de regime especial que lhe favorecia, mas não omitiu nenhum fato gerador, apenas calculou o valor errado, porque entendia que se enquadrava no determinado regime. Nesse caso, o prazo para se constituir o crédito tributário deveria ser contado a partir da data do fato gerador, pois houve lançamento de todos os fatos geradores e houve pagamento parcial de boa-fé. Entende-se ser caso de boa-fé exatamente pelo fato de não ter sido ocultado do Fisco nenhum dos fatos geradores.

2ª hipótese: se a apuração do imposto fosse feita pelo regime favorecido após ciência de sua exclusão do Regime Simplificado (Lei Distrital n. 3.168/2003) em decisão já transitada em julgado, caracterizada estaria a má-fé, pois tinha consciência de que fora excluído do regime favorecido, devendo calcular e pagar o tributo devido pelo regime normal de apuração e não o fez.

Nesses dois exemplos, houve a declaração do imposto, a escrituração de todos os fatos geradores e o pagamento parcial, porque o cálculo foi feito pelo regime fiscal favorecido ao invés de pelo regime normal de apuração. Qual seria a diferença? No primeiro caso, houve boa-fé do contribuinte por entender que o regime de enquadramento seria o regime favorecido, enquanto no segundo caso, o contribuinte

tinha consciência de que fazia o cálculo de forma errada porque já tinha conhecimento de decisão transitada em julgado de exclusão do regime.

O mesmo ocorre em relação à norma que foi declarada inconstitucional. Há duas situações. Enquanto não houver a declaração de inconstitucionalidade o contribuinte está agindo de boa-fé. No entanto, após a declaração de inconstitucionalidade, se mantiver escriturando na forma declarada inconstitucional, obviamente, não há boa-fé.

Observe-se que, nas duas hipóteses, há a declaração do débito e pagamento parcial. Qual será a que se sujeitará ao prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, (prazo decadencial contado da data do fato gerador) e qual será a hipótese em que o prazo decadencial é contado a partir do exercício seguinte ao exercício que deveria ter sido lançado?

Alguns exemplos para elucidação:

A Lei Distrital n. 4.242/2008 concedia isenção de ICMS nas operações internas que destinem óleo diesel a empresas de ônibus e micro-ônibus voltados ao transporte público coletivo urbano do Distrito Federal, assim entendido aquele prestado mediante concessão ou permissão e fiscalização do Poder Público.

A isenção de que tratava essa lei ficou condicionada à regulamentação pelo Poder Executivo. O Poder Executivo, por meio do Decreto n. 30.056/2009, dispensou a exigência da emissão de Ato Declaratório para a verificação dos requisitos indispensáveis e necessários ao usufruto do benefício fiscal, entre os quais, a Certidão Negativa de Débito.

Diante disso o Ministério Público do Distrito Federal ajuizou a Ação Civil Pública n. 2010.01.1.007072-5, com o objetivo de ver reconhecida a inconstitucionalidade do Decreto n. 30.056/2009 – que possibilitava a concessão de isenções fiscais sem a observância do disposto no art. 173 da Lei Orgânica do Distrito Federal, no § 3º do art. 195 da CF/88 e no art. 179 do CTN –, com a consequente exigência dos impostos não cobrados em decorrência dele.

Esse Decreto foi julgado inconstitucional pelo TJDF, sob o argumento de criar um mecanismo de burla e de afronta ao art. 195, § 3º, da Constituição e ao art. 173 da Lei Orgânica do Distrito Federal. Os artigos referidos determinam que a empresa em débito com o sistema de seguridade social e ou inscrita em dívida ativa não poderá receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios do Poder Público.

No mérito, o Juiz de Direito julgou parcialmente procedente o pedido para desconstituir os benefícios fiscais concedidos com base no Decreto n. 30.056/2009, até o dia 18/03/2010, determinando ainda que o Distrito Federal adotasse “as providências necessárias para a cobrança do imposto devido”.

Nesse caso, a administração tributária constituiu o crédito tributário, porém, qual prazo deveria ter sido observado para a sua constituição?

Segundo a Súmula 555 do STJ, há necessidade de cumprimento de três requisitos para o lançamento por homologação observar o prazo previsto no § 4º do art. 150 (a partir da data do fato gerador), quais sejam: Declaração do débito; pagamento, ainda que parcial; e boa-fé.

No exemplo dado, para a apuração do débito do período, houve um lançamento que deduziu do valor a isenção correspondente; o pagamento da diferença e a boa-fé – na medida em que o contribuinte estaria cumprindo o Decreto n. 30.056/2009, o qual dispensava o contribuinte de apresentar as certidões negativas de débito e de dívida ativa. E apesar do conhecimento das normas pré-existentes, o contribuinte não iria cumprir obrigações acessórias das quais a própria administração o dispensou. Nesses termos, em razão da inconstitucionalidade do decreto e da consequente exigência dos impostos não cobrados, o prazo a ser observado é o previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

Nessa situação, não está deixando de ser cobrado o imposto concedido irregularmente, apenas o prazo para cobrá-lo é que é mais reduzido em função do próprio conhecimento da administração tributária.

Agora, se o contribuinte, apesar de saber da declaração de inconstitucionalidade, continuar seguindo o Decreto n. 30.056/2009, o prazo a ser observado para a constituição do crédito tributário será o previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

Outro caso semelhante refere-se ao benefício fiscal concedido pela Lei Distrital n. 5.005/2012 a contribuintes industriais, atacadistas ou distribuidores do ICMS. Esse benefício previa uma sistemática própria de apuração de ICMS mais favorecida que o regime normal de apuração. E previa algumas hipóteses de exclusão, dentre elas, a título de exemplo: Irregularidade no Cadastro Fiscal do DF (inscrição suspensa ou cancelada), não cumprimento de obrigações acessórias e principal (omitir ou prestar informações incorretas no Livro Fiscal Eletrônico LFE, estar inadimplente com obrigação principal do Distrito Federal).

Essa lei previa, em seu art. 8º, § 3º, que a exclusão do benefício fiscal somente ocorreria após o trânsito em julgado da decisão administrativa. E, ainda, antecedida de notificação (redação prevista no § 1º do art. 8º da Lei Distrital n. 6.062/2017) para fins de o contribuinte apresentar a sua defesa quanto ao não cumprimento dos requisitos para usufruir do benefício fiscal. No entanto, a eficácia dessa norma foi suspensa de 29/11/2018 a 02/07/2019, em liminar deferida nos autos da ADI Processo 20180020049759 ADI, Acórdão 1139663, do Conselho Especial do TJDF.

O mesmo ocorreu em relação ao art. 64-B da Lei Distrital n. 1.254/96¹⁶, que previa a exclusão do benefício fiscal somente após a data do trânsito em julgado da decisão no âmbito administrativo.

Porém, esse artigo foi declarado inconstitucional, tendo em vista que tanto a Constituição Federal (art. 195, § 3º) e a Lei Orgânica do DF (art. 173) quanto a determinação prevista no inciso V do art. 8º da Lei Distrital n. 5.005/2012 vedam a concessão de benefício fiscal a quem estiver em débito com as contribuições sociais, inscrito em dívida ativa e inadimplente com os seus tributos.

Ora, se o contribuinte gozou indevidamente do benefício fiscal por estar, por exemplo, inscrito em dívida ativa, a administração tributária poderá constituir o

¹⁶ Nota: Vide Lei Distrital n. 6.329/2019, que acrescentou o art. 64-B à Lei Distrital n. 1.254/1996 do DF). Declarada inconstitucional (formal e materialmente) pela ADI TJDFT 0000658-91.2019.8.07.0000 – Conselho Especial (Acórdão 1292675), de 20/10/2020 – Publicado no DJe de 26/10/2020). Efeitos *ex tunc* e eficácia *erga omnes*.

crédito tributário no prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN se o período em questão se referir a prazo anterior à declaração de inconstitucionalidade, na medida em que o contribuinte declarou o débito (todos os fatos geradores), efetuou o pagamento parcialmente, tendo em vista que o crédito tributário foi calculado nos termos previstos na Lei Distrital n. 5.005/2012 e de boa-fé, pois cumpria a legislação enquanto ela não tinha sido declarada inconstitucional.

No entanto, para o mesmo caso, se tivesse continuado a calcular o ICMS nos termos previstos na lei declarada inconstitucional – após declarada inconstitucional –, o prazo a ser observado para se cobrar a diferença é o previsto no art. 173, inciso I, do CTN, ou seja, cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido constituído.

Outro ponto que merece destaque é o prazo decadencial para se cobrar o diferencial de alíquota (ICMS-DIFAL) retomando-se os três requisitos para aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN, quais sejam: declaração do débito, pagamento, ainda que parcial, e boa-fé.

Se o adquirente que adquiriu mercadorias de estabelecimento localizado em outro estado escriturou as notas fiscais, apurou o imposto no período sem cobrar o ICMS-DIFAL e efetuou o pagamento, conclui-se que o prazo decadencial a ser seguido é a partir da data do fato gerador (150, § 4º, CTN), pois, nesse caso, declarou o débito do período e efetuou o pagamento, ainda que parcial. O prazo menor decadencial deve-se ao fato de a administração tributária ter tomado conhecimento dos fatos geradores. (Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do DF. Auto de Infração 6127/2016). Vale a transcrição de excerto da lavratura do Auto de Infração:

os valores de ICMS Diferencial de Alíquota (ICMS DIFAL) devido foram apurados com base em informações declaradas pelo contribuinte em resposta à Notificação N. 614/2016, considerados os registros de notas fiscais eletrônicas (NF-e) informadas pelo contribuinte e cujas entradas foram destinadas ao ativo permanente ou uso/consumo da empresa. Foram deduzidos os valores do imposto escriturados no Registro E340 do Livro Fiscal Eletrônico.” Período 01/2013 e 06/2014.

O mesmo não ocorre em relação aos casos de fraude, sonegação ou conluio, nos quais a própria administração tributária é responsável pela constituição do crédito tributário (lançamento de ofício). Nesses casos, é clara a aplicabilidade do prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, pois o Fisco detectou, sem a participação do contribuinte, fatos geradores do imposto. Um exemplo clássico, no âmbito do ICMS, é a venda de mercadorias sem nota fiscal, ou com meia nota. Em relação à parte em que houve omissão, o contribuinte não declarou, tampouco efetuou o pagamento, restando comprovada a má-fé, na medida em que deixou de emitir e escriturar a operação, furtando-se ao pagamento do tributo.

Assim, sempre que não houver declaração do contribuinte (falta de escrituração/registo dos fatos geradores do tributo) e pagamento do tributo e, ainda, constatada a má-fé do contribuinte, o prazo decadencial será o previsto no art. 173, I, do CTN.

O STJ já se pronunciou em vários processos, inclusive representativo de controvérsia repetitiva, nos quais considerou o prazo decadencial previsto no art. 173, I,

do CTN, quando não houver pagamento do tributo. Veja-se a tese firmada em recurso especial representativo de controvérsia repetitiva – REsp 973733-SC –, de que cuida o Tema 163 (não pagamento de contribuições em relação a empregado que sequer teve o seu vínculo empregatício reconhecido):

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

Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, a obrigação tributária não declarada pelo sujeito passivo no tempo e modo determinados pela legislação de regência está sujeita ao procedimento de constituição do crédito pelo Fisco, por meio do lançamento substitutivo, o qual deve se dar no prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, quando não houver pagamento antecipado (...).

(...) Se o contribuinte não apresenta a declaração, tampouco realiza o pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial se conta do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN e da Súmula 555 do STJ. (AgInt no REsp 1700321 / RJ, relator : Ministro GURGEL DE FARIA. Data de julgamento: 08/09/2020 Data de Publicação: DJe 16/09/2020).

Resta claro, portanto, que o entendimento do STJ é no sentido de que o prazo decadencial será o previsto no art. 173, I, do CTN quando não houver pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação. Veja-se a ementa:

Na hipótese de ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação – como é o ICMS –, o prazo decadencial para lançamento do crédito segue a regra do art. 173, I, do CTN. Mesma regra incide em caso de descumprimento de obrigações acessórias. Entretanto, no caso de pagamento antecipado, mesmo que a menor, e não havendo dolo, simulação, ou fraude, a regra legal aplicável para decadência é a do art. 150, § 4º, do CTN, como ocorreu nos autos.¹⁷

Contudo, se escritura e apura o imposto e “antecipa” seu pagamento, mesmo em valor inferior ao que entende devido pelo Fisco, o prazo decadencial deverá ser o de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Nesse caso, não há ocultação ao Fisco dos fatos geradores. E, portanto, o prazo para homologação é menor. A diferença não recebida no prazo regulamentar cabe apenas à Fazenda Pública exigir, com inscrição em dívida ativa e execução fiscal:

Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial será o referido no art. 150, § 4º, do CTN quando ocorrer o recolhimento de boa-fé, ainda que em valor menor do que aquele que a administração entende devido, pois, nesse caso, a atividade exercida pelo contribuinte ou responsável de apurar e pagar o crédito tributário está sujeita à verificação pelo ente público pelo prazo de cinco anos, sem a qual ela (a atividade) é tacitamente homologada. Precedentes.

¹⁷ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp 1811226/SP, Segunda Turma, Rel. Ministro Herman Benjamin, Data de julgamento: em 17/12/2019, Data de Publicação: DJe 28/08/2020.

A Primeira Seção desta Corte Superior há muito fixou a tese de que "ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN" (AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro TE-ORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/03/2006, DJ 10/04/2006, p. 111)

Diferente é o caso, a título de exemplo, de quando o sujeito passivo do ICMS escritura todas as notas fiscais de entrada e saída, porém aplica a legislação erroneamente. Não ocultou os fatos geradores do Fisco, porém aplicou a legislação erroneamente.

Nesse caso, restaria a dúvida se o valor apurado a menor se deu em razão de desconhecimento da legislação ou de entendimento diferente do do Fisco. No primeiro caso, não é permitida escusa de lei para fins de descumprimento de norma. No segundo caso, quando o sujeito passivo tem dúvida quanto a fato concreto em relação à norma, poderá fazer consulta aos órgãos fazendários.

No entanto, o entendimento do STJ é claro: o lançamento do crédito tributário foi realizado e o pagamento foi parcial (incompleto) – notificar-se-ia o contribuinte dentro do prazo decadencial de cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, CTN) a complementar o pagamento. Já na hipótese de ausência completa de pagamento, a notificação ao contribuinte deveria ocorrer dentro do prazo decadencial de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, CTN)¹⁸.

Entretanto, o mais relevante é saber se o sujeito passivo ocultou ou não do Fisco os fatos geradores, não se houve ou não pagamento. Diante da constatação, o Fisco notificaria o sujeito passivo a recolher o tributo por omissão, inexistência ou quando ocorresse fraude, conluio. No caso de recusa do pagamento, iniciaria a execução, nos termos da lei.

4.2 Remanescente da Súmula 555 em Face do Lançamento por Homologação

Eurico Diniz de Santi entende que o prazo previsto no art. 150 do CTN extingue dois direitos do Fisco: o de homologar a atividade do sujeito passivo e o de realizar o lançamento tendente a formalizar novo crédito¹⁹.

De fato, a homologação expressa ou tácita ocorrerá no prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN. No entanto, o Fisco será impedido de formalizar novo crédito somente em relação ao crédito tributário apurado de acordo com a legislação. Na realidade, não é que esteja impedido, é porque não precisará fazê-lo, pois, se houver

¹⁸ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *REsp. 1.259.634/SC*, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 13.9.2011.; *REsp 1.241.735/SC*, Segunda Turma, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 26/04/2011, DJe 04/05/2011; *REsp. 973.733/SC*, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 12.8.2009.

¹⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, 4. ed., São Paulo, Saraiva, 2004, p. 181.

omissão, inexatidão ou comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o Fisco poderá fazê-lo dentro do prazo previsto no art. 173, I, do CTN.

O descumprimento do sujeito passivo em antecipar o pagamento nos lançamentos por homologação ensejará um aumento no prazo decadencial, que deixará de ser de cinco anos contados da data do fato gerador (art. 150, § 4º, CTN) para ser de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que deveria ter sido lançado (art. 173, I, CTN). Ou seja, quando a administração tributária realiza o lançamento tributário, ela terá um prazo maior, comparado ao do sujeito passivo (administrado):

Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, a obrigação tributária não declarada pelo sujeito passivo no tempo e modo determinados pela legislação de regência está sujeita ao procedimento de constituição do crédito pelo Fisco, por meio do lançamento substitutivo, o qual deve se dar no prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, quando não houver pagamento antecipado (...). (grifos nossos)

Segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, na hipótese dolo ou fraude, conforme constado pelo Tribunal de origem, o prazo decadencial para lançamento do crédito segue a regra do art. 173, I, do CTN (AgInt no REsp 1852060 / SP, relator : Ministro Mauro Campbell Marques. Data de julgamento: 24/08/2020 Data de Publicação: DJe 15/09/2020)

Nesse sentido, nos impostos em que o lançamento é feito por homologação – ou seja, o contribuinte “constitui” o crédito tributário, antecipa o pagamento do imposto, sob a condição resolutória de a administração homologar o lançamento –, caso o contribuinte deixe de fazê-lo, o Fisco, de ofício, fará o lançamento e o notificará de que tem o prazo de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, CTN).

Segundo o Resp 973.733/SC, mesmo que o contribuinte escrete as notas fiscais e apure o imposto, informando ao Fisco o montante devido, se não houver pagamento total, o prazo ainda será de cinco anos, nos termos do art. 173, I, do CTN.

Veja-se um caso do ICMS, com regime normal de apuração (débito x crédito), apuração mensal e vencimento no 20º dia do mês subsequente.

O contribuinte escritura algumas notas fiscais (saídas / entradas), apura o imposto e não paga nada, porém o Fisco tomou conhecimento desses fatos geradores do ICMS.

O Fisco, em auditoria na empresa, verifica que parte das notas fiscais de vendas não foram escrituradas, o que ocasionou uma redução do valor do ICMS no referido período. Ele apura a diferença devida e notifica o contribuinte, que poderá efetuar o pagamento ou contestá-lo.

No primeiro caso, apesar de não haver pagamento do imposto, o Fisco tomou conhecimento dos fatos geradores. O lançamento foi feito, apenas o contribuinte não efetuou o pagamento. Para esse caso, é razoável a aplicação do prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do CTN, pois houve a cooperação do contribuinte na

constituição do crédito tributário. Restou ao Fisco somente a cobrança, na forma prevista em lei (inscrição em dívida ativa e execução).

No caso em que o Fisco encontra a diferença em razão da omissão do contribuinte, inexatidão ou comprovada sonegação, o prazo deverá ser o previsto no art. 173, I, do CTN, pois não houve a cooperação do contribuinte na constituição do crédito tributário. Apesar de a legislação atribuir a ele a obrigação de efetuar o lançamento e recolher o tributo no prazo fixado na legislação, o Fisco teve que manejar toda a sua infraestrutura para alcançar os fatos geradores que lhe foram ocultos.

Não pode ter o mesmo tratamento quando o contribuinte apura o imposto corretamente e efetua o recolhimento, mesmo que a menor. Nesse caso, é razoável a aplicação do prazo decadencial referido no art. 150, § 4º, do CTN. Houve boa-fé do contribuinte e, mesmo que tenha recolhido a menor, o Fisco tomou conhecimento dos fatos geradores e poderá cobrar a diferença nos termos da legislação (inscrição em dívida ativa e execução).

Assim, para determinação do prazo decadencial, se o previsto no art. 150, § 4º, ou se o previsto no art. 173, I, ambos do CTN, em se tratando de lançamento por homologação, o mais importante é verificar se não foram ocultados ao Fisco fatos geradores. Se há pagamento ou não, a administração Tributária tem os meios legais para cobrar.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após o estudo, conclui-se que o lançamento por homologação, efetuado pelo sujeito passivo, apesar de ser chamado lançamento, não o é, porque, segundo o art. 142 do CTN, o lançamento é ato privativo de autoridade administrativa. E, ainda, que a homologação expressa nada mais é que uma fiscalização realizada pela autoridade administrativa, ratificando a atividade realizada pelo particular. Portanto, é inapropriada a nomenclatura “lançamento por homologação”. Quanto à homologação tácita, nada mais é do que o silêncio da administração que opera a preclusão de constituir o crédito tributário.

O lançamento de ofício ordinariamente é efetuado pela administração nos casos determinados em lei, como, por exemplo, o IPTU e o IPVA. E, extraordinariamente, é realizado quando o particular deixa de efetuar lançamento a ele atribuído por omissão, inexatidão ou dolo, fraude ou conluio.

O prazo decadencial é a segurança jurídica de que necessita o sujeito passivo de não sofrer constrição de seus bens pelo Fisco por tempo indeterminado. O entendimento do STJ quanto aos tributos sujeitos a lançamento por homologação é no sentido de que o prazo será o previsto no art. 150, § 4º, do CTN, quando ocorrer o recolhimento de boa-fé, ainda que em valor menor do que aquele que a administração entende devido.

É compreensível a aplicação do prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN pelo fato de o sujeito passivo não ter ocultado do Fisco os fatos geradores, o qual poderia, dentro desse prazo, retificar o lançamento, substituindo-o pelo “lançamento” realizado pelo sujeito passivo. Nesse caso, poderá exigir a diferença do tributo na forma prevista em lei (inscrição em dívida ativa e execução).

Porém, o STJ entende que, quando não houver pagamento, mesmo sendo tributo sujeito a lançamento por homologação, o contribuinte submete-se ao prazo previsto no art. 173, I, do CTN, o que não se mostra razoável, haja vista a administração poder executá-lo na forma prevista na legislação. O importante é saber que nada ficou oculto ao Fisco.

Nos demais casos, o prazo será de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, nos lançamentos de ofício, quando a administração o realiza originariamente, nos termos previstos em lei ou quando a administração o realiza extraordinariamente, nos casos de omissão, inexatidão, fraude ou conluio do sujeito passivo. Nesta última hipótese estão incluídos os lançamentos que originariamente deveriam ter sido lançados por homologação.

Assim, a Súmula 555 do STJ poderá assim ser resumida quanto ao lançamento por homologação: a) quando o contribuinte não apresenta a declaração, tampouco realiza o pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN; b) quando ele apresenta a declaração e realiza o pagamento de boa-fé, mesmo que menor que o devido, o prazo decadencial conta é contado da data do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

REFERÊNCIAS

- ARGENTINA, *Ley de Procedimiento Tributario n. 11.683/78* (redação a partir da Lei n. 25.795, art. 1º, inciso XIX, B.O. de 17/11/2003), Disponível em: <<https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegIntern/et/anexos/15000-19999/18771/textact.htm>>, Acesso em: 13 maio 2023.
- BALEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, 11. ed. rev. ampl. por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 2001.
- BORGES, José Souto Maior, *Lançamento Tributário*, 2. ed. rev. ampl. São Paulo, Malheiros, 1999.
- BRASIL, *Constituição (1988)*, Constituição da República Federativa do Brasil, Brasília-DF, Senado, 1988.
- BRASIL, *Decreto n. 7.212, de 15 de junho de 2010*, Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, 16 jun. 2010.
- BUENO, Marco César García, *Los Tributos y sus Elementos Esenciales*, acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Disponível em: <https://www.juridicas.unam.mx/https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv>, <https://revistas.juridicas.unam.mx/>, Acesso em: 10 jan. 2024.
- CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 13. ed. rev. atual., São Paulo, Saraiva, 2000.
- GUERRERO, Margarita Palomino, “La Obligación Tributaria”, *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, Disponível em: https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r24_trabajo-10.pdf, Acesso em: 13 jun. 2023.
- LÓPEZ, Juan Maximiliano Aguayo, “La Obligación Tributaria y El Pago: Antes del Inicio de la Cobranza Coactiva em La Legislación Peruana, Apuntes y Disquisiciones”, *Revista Derecho & Sociedad*, n. 43, diciembre 2014, pp. 249-250, Disponível em: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/download/12573/13131>, Acesso em: 15 jun. 2023.
- MELO, José Eduardo Soares de, “O lançamento tributário e a decadência” in MACHADO, Hugo de Brito (coord.), *Lançamento Tributário e Decadência*, São Paulo, Dialética, Fortaleza: ICET, 2002, pp 348-365.

RIZO, José María, “El Procedimiento de Determinación de Oficio sobre Base Presunta: Análisis Doctrinario y Jurisprudencial sobre la Aplicación de las Presunciones”, *Revista Científica de Ciências Económicas – Oikonomos*, abr. 2013, año 3, vol. 1, pp. 82-86. (en línea)

SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, 4. ed., São Paulo, Saraiva, 2004.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Lançamento Tributário*, 2. ed. rev. ampl., São Paulo, Max Limonad, 1999.

XAVIER, Alberto Pinheiro, *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*, 2. ed., ref. atual., Rio de Janeiro, Forense, 2001.