



REVISTA DO MINISTÉRIO PÚBLICO

Edição Comemorativa

DECADÊNCIA: CONTAGEM DO PRAZO NO CASO DE LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO*

1. Introdução

O tema que trago à meditação concerne em saber quais os termos, inicial e final, do prazo de decadência do direito de constituir o crédito tributário, na hipótese de lançamento por homologação, em que se comprova a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Em outras palavras, o meu objetivo consiste em interpretar o § 4º, parte final, do art. 150 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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

Desde já, podem os Senhores notar que a matéria a ser abordada é rica de altas indagações doutrinárias e jurisprudenciais e, por isso mesmo, torna-se impossível que, neste ensejo, a desenvolva, em profundidade, não apenas por me faltar, para tanto, “engenho e arte”, mas, ainda, em face do curto espaço de tempo de que disponho para versá-la.

Um fato todos podem testemunhar: o assunto não tem merecido estudo específico da maior parte dos especialistas, que se limitam a citá-lo, de passagem, nos seus trabalhos. Poucos, também, são os escólios pretorianos a eles concernentes. Outro não é, pois, o meu propósito senão o de suscitar debate sobre o tema.

2. Alguns conceitos e princípios

Permitam-me que, de início, teça breves considerações sobre alguns conceitos e princípios, já do conhecimento de todos, mas necessários à presente exposição.

O Código Tributário Nacional adotou, entre nós, tradicional e consagrada distinção entre dois institutos extintivos de direitos: a decadência e a prescrição. O primeiro ligado ao direito de constituir o crédito tributário; o outro, à ação para cobrá-lo.

“A decadência supõe um direito que, embora nascido, não se tomou efetivo pela falta de exercício; ao passo que a prescrição supõe um direito nascido e efetivo, mas que pereceu pela falta de proteção pela ação, contra a violação sofrida”, ensina *Câmara Leal*, para, em seguida, assim definir a decadência:¹

“É a extinção do direito pela inércia do seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício se tivesse verificado.”

* Procurador da República no Distrito Federal e Ministro do Superior Tribunal de Justiça a partir de 1988.

1 *Da Prescrição e Decadência*, Saraiva, 1939, p. 123.

O Professor Agnelo Amorim Filho mostrou, com excepcional clarividência, a íntima relação existente entre o instituto da decadência e a categoria dos denominados “direitos potestativos”, a que se referiu *Chiovenda*.

Os direitos potestativos compreendem “aqueles poderes que a lei confere a determinadas pessoas de influírem, com uma declaração de vontade, sobre situações jurídicas de outras, sem o concurso da vontade destas”.² Tal declaração de vontade tende à “produção de um efeito jurídico a favor de um sujeito e a cargo de outro, o qual nada deve fazer, mas nem por isso pode esquivar-se àquele efeito, permanecendo sujeito à sua produção. A *sujeição* é um estado jurídico que dispensa o concurso da vontade do sujeito, ou qualquer atitude dele.”³

O exercício dos direitos potestativos, segundo se depreende, “afeta a esfera jurídica de terceiros, criando para esses um estado de *sujeição*, sem qualquer contribuição da sua vontade, ou mesmo contra a sua vontade”.⁴ Portanto, a simples *possibilidade* do exercício de tais direitos pode gerar, em muitos casos, intranquilidade, de intensidade variável, para esses terceiros, concorrendo a *falta* de seu exercício, de forma acentuada, para perturbar a paz social.

Diante desse contexto, ou seja, tendo em conta a inquietação, menor ou maior, que a possibilidade de exercício dos direitos potestativos pode ensejar, o legislador, às vezes, estipula prazo para o seu exercício; em outras ocasiões, por considerar desnecessária a fixação de prazo, deixa que prevaleça o princípio geral da *inesgotabilidade* ou *perpetuidade* (“os direitos não se extinguem pelo não uso”: investigatória de paternidade, por exemplo).

Quando a lei fixa prazo para o exercício dos direitos potestativos, tem em vista, em primeiro lugar, a extinção do direito e não a extinção da ação. “Esta também se extingue, mas por via indireta, como consequência da extinção do direito.”⁵

Decorre da exposição que o direito de lançar apresenta índole potestativa, ou seja, é exercitado e atua, em princípio, “mediante simples declarações de vontade do seu titular, independentemente de apelo às vias judiciais e, em qualquer hipótese, sem o concurso da vontade daquele que sofre a sujeição”.⁶ De salientar que, no caso da Administração Pública, a manifestação de vontade é exteriorizada através dos seus órgãos, pois é através deles que “pensa, conhece e quer”, na expressão de Marcelo Caetano.⁷

Apresentando o direito de lançar índole potestativa, e sendo óbvia a inquietação que a possibilidade do seu exercício acarreta para os contribuintes, o legislador houve por bem fixar o prazo para o seu exercício, que, em regra, é quinquenal.

A dificuldade de contagem do prazo está justamente naqueles casos de lançamento por homologação, em que há comprovação de dolo, simulação ou fraude, pelo fato mesmo de a lei não prever o seu *dies a quo*, nem o seu *dies ad quem*.

No entanto, uma coisa é certa: tal prazo é inerente ao sistema do vigente Código Tributário Nacional e, por isso, há de ter a sua contagem determinada,

2 *Critério Científico para Distinguir a Prescrição da Decadência*, Prof. Agnelo Amorim Filho, “Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Ceará”, Vol. XIV, 1960, p. 307.

3 *Instituições de Direito Processual Civil*, 1º vol., Giuseppe Chiovenda, 3ª ed., Saraiva, São Paulo, p. 15.

4 Prof. Agnelo Amorim Filho, *opus cit.*, p. 324.

5 *Ibid.*, p. 327.

6 *Ibid.*, p. 313; cumpre observar que, ao referir-se aos direitos potestativos, o citado autor não menciona o direito de lançar.

7 *Manual de Direito Administrativo*, Forense, 1ª edição brasileira, tomo I, p. 197.

através da via interpretativa, tendo em conta que o art. 156 daquele diploma legal, ao enumerar as modalidades de extinção de crédito tributário, prevê expressamente a decadência (inciso V). Se todo crédito tributário extingue-se pela decadência, de tal regra não se pode afastar o decorrente de lançamento por homologação, nos casos em que se comprove a prática daqueles atos fraudulentos. Aliás, a rigor, a decadência não extingue o crédito tributário; apenas impede, em definitivo, a sua constituição. Contudo, em termos práticos, o impedimento definitivo na constituição do crédito tributário e a extinção deste consubstanciam o mesmo resultado. O certo, pois, é que não pode o exegeta deixar de encontrar solução acerca da contagem do prazo decadencial no caso de lançamento por homologação, apesar de não existir texto expresso regulando a matéria.

3. *Prescrição e decadência na jurisprudência do S.T.J. e do S.T.F.*

Sobre o tema prescrição e decadência, com reflexo na contagem dos respectivos prazos, a jurisprudência do S.T.J. e do S.T.F. pacificou-se, consagrando as seguintes regras, que, ainda, são muito controvertidas na doutrina:

- a) *Caracteriza-se a constituição definitiva do crédito tributário com a efetivação do lançamento, regularmente notificado ao sujeito passivo (CTN, arts. 142 e 145).*
- b) Não procede a distinção entre lançamento provisório e lançamento definitivo.
- c) O crédito tributário constituído pelo lançamento é sempre definitivo.
- d) A exigibilidade do crédito tributário não é elemento concernente à sua constituição.

Diante de tais postulados pretorianos e tendo em conta que o lançamento funciona como divisa entre a decadência e a prescrição, infere-se a inexorável conclusão de que a interposição de reclamações e recurso, na via administrativa, *suspende a exigibilidade* do crédito tributário, mas não tem o condão de postergar a sua constituição. Por isso mesmo, durante aquela suspensão não corre decadência, porque já consubstanciado o lançamento definitivo, nem prescrição, desde que a *suspensão* da exigibilidade do crédito tributário retira da Fazenda a possibilidade de utilizar-se da ação executiva – remédio processual que a lei elegera para cobrá-lo. Com efeito, aquela ação pressupõe título líquido, certo e *exigível* (CPC, art. 586, *caput*). Ora, enquanto não nasce a ação, não pode ela prescrever (*actione non nata non proescribitur*).

Em síntese, a orientação da jurisprudência daquelas altas Cortes de Justiça sobre o tema acha-se resumida na ementa que encima o RE 95.365-MG, de que foi Relator o eminente Ministro Décio Miranda (RTJ 100/945):

“Tributário: Crédito Tributário. Extinção. Decadência e Prescrição. O Código Tributário Nacional estabelece três fases inconfundíveis: a que vai até a notificação do lançamento ao sujeito passivo, em que corre prazo de decadência (art. 173, I e II); a que se estende da notificação do lançamento até a solução do processo administrativo, em que não correm nem prazo de decadência, nem de prescrição, por estar suspensa a exigibilidade do crédito (art. 151, III); a que começa na data da solução final do processo administrativo, quando corre prazo de prescrição da ação judicial da Fazenda (art. 174).”

Fiz essas observações porque o Professor Ruy Barbosa Nogueira, mestre dos mais eminentes, publicou opúsculo intitulado *A Decadência no Direito Tributário Brasileiro*, em que reproduz brilhante parecer que proferiu para instruir o julgamento dos Embargos opostos ao RE 94.462-1-SP, submetidos à apreciação do Plenário da Colenda Suprema Corte, onde sustenta a tese no sentido de que o prazo de decadência do direito de lançar corre mesmo durante o período de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, decorrente da manifestação ou recurso na via administrativa.

Ocorre que os citados embargos foram julgados e recebidos pelo Pleno da Colenda Suprema Corte, em sessão de 6 de outubro de 1982, que, ao assim decidir, afastou a orientação preconizada pelo insigne Mestre paulista. Aliás, o acórdão embargado, proferido por maioria, pela Primeira Turma daquele Tribunal, constituía caso isolado. Os próprios prolores dos votos ocasionalmente vencedores, inclusive o ilustre Relator do acórdão no ensejo proferido, Ministro Soares Muñoz, antes mesmo do citado julgamento plenário, mudaram de ponto de vista, segundo se depreende do posterior aresto, proferido no RE 93.749-RJ, Relator o Sr. Ministro Nery da Silveira, assim ementado (RTJ 101/345):

“I.P.I. Lançamento. Decadência. Prescrição. C.T.N., arts. 173, parágrafo único, 174 e 151, III. A teor do art. 151, III, do CTN, as reclamações e os recursos, no âmbito administrativo, são formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pressupondo, assim, lançamento já efetuado. Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (CTN, art. 142). A decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura. Depois, entre a lavratura do auto de infração e a decisão do recurso administrativo de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência e ainda não iniciou a fluência do prazo para prescrição, em face do disposto no art. 151, III, do CTN. Decorrido o prazo para o recurso administrativo, sem que haja ocorrido sua interposição, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, dá-se a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o art. 174 do CTN, começando a fluir o prazo de prescrição da pretensão do Fisco, da data da ciência da decisão definitiva ao contribuinte. Recurso Extraordinário conhecido pelo fundamento da letra d, do permissivo constitucional, mas desprovido.”

De tudo isso – repito – verifica-se que, na verdade, o lançamento figura “como baliza entre a decadência e a prescrição”.⁸

Impõe-se, por isso, restringindo-se já o exame da matéria à contagem do prazo decadencial relativamente às exceções previstas na parte final do § 4º do art. 150 do C.T.N., que se proceda ao relacionamento existente entre o lançamento e a decadência.

Sobre a decadência dispõe, em termos genéricos, o art. 173 do C.T.N.:

“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;

⁸ *A decadência no Direito Tributário Brasileiro*, Ruy Barbosa Nogueira, Resenha Tributária, São Paulo, 1982, p. 11.

II - da data em que se tomar 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. “

Desse preceito e do já referido § 4º do art. 150 da CTN, verifica-se que o prazo decadencial é de cinco anos, variando, porém, o termo inicial da sua contagem. No caso específico do lançamento por homologação, aquele prazo é de cinco anos, se a lei ordinária outro não fixar, a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Examinando a ressalva contida na parte final do citado parágrafo, o arguto tratadista, professor José Souto Maior Borges, após alinhar e refutar as propostas de interpretação daquele texto legal, ofertadas pela doutrina tradicional assinala que o caminho a ser seguido pelo exegeta há de ser aquele que se mostre mais consentâneo com a disciplina da matéria pelo CTN. A seguir, alinha as seguintes observações:⁹

- a) o § 4º do art. 150 do CTN prevê o termo inicial e o termo final para a decadência do direito de lançar quanto às hipóteses não ressalvadas; quanto a estas, porém, é omissivo no tocante à determinação daqueles termos;
- b) se esse prazo não está contemplado no CTN, pode achar-se previsto em outras sedes normativas, mesmo porque as normas gerais contempladas naquele Código não esgotam todos os aspectos ligados ao modo de extinção da relação jurídica tributária. Tais normas integrativas, contudo, sejam da União, Estado, DF e Municípios, não podem estipular, sem agravo ao CTN, prazo menor do que o quinquênio previsto para as hipóteses normais de homologação;
- c) se a lei ordinária não dispuser a respeito, não poderá a doutrina, atribuindo-se o exercício de uma função que só incumbe aos órgãos de produção normativa, preencher essa lacuna. A solução de uma pendência entre o Fisco e o contribuinte, no caso, somente poderá ser encontrada pelo Poder Judiciário, único competente para criar norma individual, visando a solucionar o caso concreto de conflito de interesses.

Tais ponderações são válidas. Cabe, porém, salientar que, para a solução da controvérsia, de grande importância é a contribuição da doutrina. As soluções doutrinárias não possuem força normativa, mas inspiram não só o legislador, como também o aplicador das leis. De assinalar, ainda, que, no caso de lacuna na lei, o juiz, para decidir a lide, não legisla, apenas revela norma individual, imanente ao ordenamento jurídico, recorrendo à analogia, aos costumes e aos princípios gerais do Direito (L.I.C.C., art. 4.º; C.P.C., art. 126). O juiz não legisla porque legislar implica *criar* leis que são normas *gerais*, e não *individuais*, de imposição coercitiva a todos os cidadãos. As decisões judiciárias, ainda que reiteradas, não têm força normativa.

⁹ *Tratado de Direito Tributário Brasileiro*, vol. IV, pp. 479/480, Forense, 1981.

4. *Contagem do prazo de decadência quanto aos casos ressalvados na parte final do § 4º do art. 150 do C.T.N.*

Passemos ao exame das várias soluções apontadas pela doutrina e pela jurisprudência para a contagem do prazo de decadência, na hipótese de lançamento por homologação, em que haja comprovação de dolo, fraude ou simulação:

a) *não flui prazo decadencial, podendo o lançamento ser efetivado a qualquer tempo.*

Essa solução harmoniza-se com o princípio de direito segundo o qual “ninguém pode tirar proveito da sua própria torpeza”. Na verdade, o decurso do prazo decadencial em tal caso, antes de o Fisco ter ciência daqueles atos defraudadores do Direito, constitui estímulo no sentido de que o contribuinte, deles beneficiário, tudo faça para evitar que venham à tona em seu desfavor. Praticam um ato contra o Direito para dele se beneficiar, o que não se justifica.

No entanto, tal entender entra em testilha com outros princípios importantes, que, a meu ver, devem prevalecer. Nesse sentido, argumenta Souto Maior Borges:¹⁰

“A aceitar-se a tese de que não decai o direito de lançar, nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, estar-se-iam desconsiderando valores fundamentais nas relações entre Fisco e Contribuinte - a segurança, certeza e estabilidade, valores afinal consagrados pelo próprio CTN, que expressamente e até com impropriedade inclui a decadência entre as hipóteses de extinção do crédito tributário (art. 156, V).”

Tal interpretação esquece, outrossim, que a decadência fixada pelo legislador quanto aos direitos potestativos, dentre os quais se inclui o direito de lançar, se funda, em especial, na perturbação da paz social que a possibilidade do exercício daqueles direitos acarreta. Por isso, em qualquer caso, o prazo de decadência há de correr, a fim de produzir os correspondentes efeitos extintivos. Tanto mais que o decurso do prazo, em assunto de muito maior gravidade, como acontece em matéria criminal, dá ensejo à extinção da punibilidade, seja assumindo a forma de decadência, seja de prescrição (Código Penal, art. 102, inciso IV).

b) *Aplicar o art. 173, contando-se o termo inicial a partir do exercício seguinte àquele em que o Fisco toma-se conhecimento da ocorrência das apontadas circunstâncias agravantes da ilicitude tributária.*

Essa alternativa, como a anterior, não pode ser aceita, pois importa em procrastinar indefinidamente o prazo de decadência. Deixa ao alvedrio do Fisco alegar, a todo tempo, sem qualquer controle, a superveniência do conhecimento daqueles vícios. Assim, o direito de lançar não ficaria sujeito a qualquer limitação temporal, permanecendo indeterminado o respectivo prazo.

c) *Aplicar subsidiariamente prazo decadencial previsto no Direito Privado.*

¹⁰ *Op. cit.*, p. 477.

Quanto a essa alternativa, Souto Maior Borges, a título exemplificativo, menciona o art. 177 do Código Civil, aduzindo “imprevisto o prazo no Direito Tributário, aplicar-se-ia então subsidiariamente o prazo estabelecido na lei civil”. É ele mesmo que afasta essa solução, com menção de Luciano da Silva Amaro:¹¹

“Essa posição, contudo, segundo pretende autorizada doutrina, esbarra diante da objeção de que o CTN, enquanto lei de normas gerais, regulou toda a matéria relativa à decadência e portanto os prazos extintivos do direito de a Fazenda Pública lançar o tributo.”

d) Aplicar o prazo estabelecido no art. 173, do CTN, computando-se como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado de ofício.

Essa alternativa foi também afastada por Borges, argumentando:

“Mas, ainda aqui, dever-se-á considerar que o âmbito material de validade da norma sobre decadência, contemplada no art. 150, § 4º, em análise, não constitui um conteúdo específico, nessa qualidade um componente do art. 173 do CTN, in verbis:

“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.”

Nada que contenha uma indicação segura ao intérprete, para a aplicação desse dispositivo à ressalva contemplada no art. 150, § 4º, in fine.”¹²

Essa crítica, a meu ver, peca por excesso. Se o seu próprio autor admite que, no caso examinado, corre decadência, cujo prazo há de ser fixado na consonância dos princípios norteadores do CTN quanto à matéria, não há desprezar, visando ao deslinde da questão, preceito daquele diploma legal, que, dentre outros, é dos mais específicos sobre o tema.

Essa solução, contudo, apresenta falhas. Equipara os casos em que a homologação é negada em razão de erro do contribuinte com as outras hipóteses muito mais graves, quais sejam aquelas em que haja comprovação de dolo, fraude ou simulação. Ademais, apresenta um grave inconveniente, apontado pelo ilustre professor Ruy Barbosa Nogueira, ao referir-se à matéria: “toda vez que a Fazenda Pública iniciasse um lançamento dentro dos cinco (5) anos contados do primeiro dia seguinte ao do exercício financeiro, mas faltando dias para esse término, a faculdade de efetuar o lançamento não seria exercício regular de direito para a Fazenda, mas *direito impossível de ser exercido*”.¹³

11 *Op. cit.*, p. 478.

12 *Op. cit.*, pp. 478/79.

13 *Op. cit.*, p. 24.

e) *Aplicar o prazo estabelecido no art. 173 do CTN, considerando-se como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido homologado.*

Essa interpretação foi sustentada, no Tribunal Federal de Recursos, pelo ilustre Ministro Carlos Mário Velloso, segundo se depreende do voto que proferiu nos EAC 43.272-MG, onde disse:

“Contar-se-á o prazo, então, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, entendendo-se dita cláusula como significando não o exercício em que o sujeito passivo cometeu a inexactidão, com a falta do pagamento, ou o cometimento dos vícios mencionados (dolo, fraude ou simulação) nem aquele em que o Fisco tomasse conhecimento da existência da inexactidão ou da existência do vício, mas, sim, o exercício seguinte àquele em que a homologação, assim lançamento, poderia efetivar-se de modo ficto, ou seja, no exercício seguinte ao término dos 5 anos contados a partir do fato gerador. Exemplo: efetivou-se antecipação do IPI relativo a um fato gerador ocorrido em maio de 1970. O Fisco não se manifestou no prazo de 5 anos, isto é, até maio de 1975. Ocorreria, nesta última data, a homologação ficta. Descobriu-se, entretanto, em 1979, a ocorrência de dolo. Contar-se-ia o prazo, então, a partir de 1º de janeiro de 1976 (CTN, 173, I). Até 31/12/80, poderia o Fisco constituir o seu crédito. Outro exemplo: Pérsio, empregador, deixou de recolher contribuições previdenciárias em 1971, referentes a empregados seus, cujos fatos geradores ocorreram em 1971; até o ano de 1976, a instituição previdenciária poderia se manifestar, porque, por cumprir ao contribuinte antecipar o pagamento, tem-se, em princípio, lançamento por homologação. Mas a instituição previdenciária não se manifesta e vem a descobrir, em 1980, o fato. O prazo seria contado com observância do disposto no art. 173, I, vale dizer, a partir de 1º de janeiro de 1977. Até 31/12/81, deverá o lançamento estar concluído (CTN, art. 173, caput).”

Tal alternativa é, no meu entender, muito superior às anteriores. Soluciona importante questão para o deslinde do difícil problema legal, ou seja: *opta por prazo decadencial significativamente maior* do que o previsto na primeira parte do questionado parágrafo 4º do art. 150 do CTN, para os casos de comprovação de dolo, fraude ou simulação.

Todavia, incorre na mesma insuficiência da regra antes sugerida (letra *d*), isto é: se a Fazenda iniciar o lançamento nos últimos dias do prazo estipulado, a sua efetivação tornar-se-ia direito impossível de ser exercido.

f) *A partir da data da notificação prevista no parágrafo único do art. 173 do CTN, se, antes do término do prazo de decadência ut universi, prevista no item 1 daquele artigo, tenha sido iniciado o lançamento ou revisão de ofício de que trata o item V do art. 149 daquele Código.*

Esse critério é proposto pelo eminente Professor Ruy Barbosa Nogueira, que argumenta:

“A homologação expressa ou presumida não terá efeito se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação desde que, não tendo terminado o prazo de 5 anos da decadência ut universi do item I do artigo 173, tenha sido iniciado o lançamento ou revisão de ofício de que trata o item V do artigo 149 pela ‘notificação ao sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento’, prevista no parágrafo único do art. 173. Neste caso, o dies a quo do prazo decadencial de 5 anos não será mais o da ‘data da ocorrência do fato gerador’ referido no § 4º do art. 150, mas sim o da data da notificação do parágrafo único do artigo 173, porque, tendo saído do regime do lançamento por homologação do art. 150, passou para o regime do lançamento de ofício do item V do art. 149, cujo dies a quo é o estatuído no parágrafo único do art. 173.”¹⁴

Tal deslinde da questão apresenta, a meu ver, sério inconveniente, qual seja o de dar tratamento igual a todos os casos em que o lançamento passe para o regime de ofício, equiparando, assim, as hipóteses de dolo, fraude e simulação, de muito maior gravidade, às em que tenha ocorrido simples erro do contribuinte.

5. Solução proposta

A meu ver, a melhor alternativa para o desate da questão está em conciliar os critérios propostos pelo ilustre Ministro Carlos Mário Velloso e pelo eminente Professor Ruy Barbosa Nogueira.

A solução preconizada pelo Ministro Velloso apresenta a grande vantagem de ampliar, sensivelmente, através de critério lógico, fundado em preceito do próprio CTN, o prazo de decadência, no caso de comprovação das ocorrências já, muitas vezes, mencionadas. Apresenta, porém, falha, ao suprimir, na prática, o direito de a Fazenda efetivar o lançamento, no caso de só tomar conhecimento daqueles atos viciados nos últimos dias do prazo sugerido. A deficiência que, a meu ver, envolve a regra proposta pelo ilustrado Professor paulista está em tratar igualmente, como disse, os casos graves, mencionados na parte final do § 4º do artigo 150, com os de simples erro do contribuinte.

Diante desse contexto, harmonizando as duas correntes interpretativas, penso ser esta a melhor solução da controvérsia: o termo inicial do quinquênio decadencial se dará, não na data da ocorrência do fato gerador, mas no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido homologado; se, nesse prazo, o Fisco notifica o sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, a partir da data de tal notificação correrá o quinquênio. Ou, em outras palavras, adaptando-se o exemplo do Ministro Velloso:

“Efetivou-se antecipação do IPI relativo a um fato gerador ocorrido em maio de 1970. O Fisco não se manifestou no prazo de 5 anos, isto é, até maio de 1975. Ocorreria, nesta última data, a homologação ficta. Descobriu-se, entretanto, em 1979, a ocorrência de dolo. Passar-se-ia a contar, então, o

¹⁴ *Op. cit.*, p. 17.

prazo para a homologação ficta, a partir de 1º de janeiro de 1976 (CTN, art. 173, I), que se encerraria em 31 de dezembro de 1980. Notificado o contribuinte em outubro de 1979 (ano em que o dolo foi descoberto) de qualquer medida indispensável ao lançamento, até outubro de 1984, poderá a Fazenda constituir o seu crédito.”

No tocante à hipótese concernente à verificação de ter o contribuinte incidido apenas em erro, afigura-se-me correta a solução adotada pelo ilustre Professor Ruy Barbosa Nogueira.

6. *Impossibilidade de se presumir a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*

Finalmente, quero relatar um tema em que tenho divergido com frequência do caríssimo Ministro Velloso, ensejando tal dissidência a oposição de vários embargos, distribuídos à Segunda Seção do então Egrégio Tribunal Federal de Recursos.¹⁵

Trata-se do seguinte: nos casos dos tributos instantâneos, ensejadores de lançamento por homologação, vem o Senhor Ministro Velloso *presumindo* a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, para fins de aplicar o seu critério. Sustenta, em síntese, S.Exa. que a falta de recolhimento daqueles tributos implica a prática de atos violadores da lei, por esta caracterizados como crime de apropriação indébita (IPI, Decreto-Lei nº 326, de 8.5.67, art. 2º; Contribuições Previdenciárias, Lei nº 3.807/60, arts. 86 e 155, II; IR/fonte, Lei nº 4.357, de 14.7.64, art. 11). Daí concluir que, nesses casos, se impõe que se presuma sempre a configuração daquelas situações defraudadoras.

A meu ver, não procede tal argumentação. De fato, não tem amparo no Direito presumir-se a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, tanto mais que o § 4º do art. 150 do CTN fala em *comprovação* daquelas ocorrências conspurcadoras do direito.

Ademais, é de ter-se em conta que a falta de recolhimento, na época própria, dos tributos sujeitos a lançamento por homologação (contribuições previdenciárias, IPI, ICM, IR na fonte) *nem sempre resulta de dolo, fraude ou simulação*, podendo resultar de erro.

Com efeito, em tal situação, são as seguintes as atitudes que pode assumir o sujeito passivo dentro do quinquênio:¹⁶

- a) efetuar o pagamento do tributo tal como devido e na medida do seu débito;
- b) efetua-la com insuficiência;
- c) não efetua-lo.

Neste último caso, o não pagamento pode decorrer:

- a) da verificação de crédito maior do que o débito apurado efetivamente no período fiscal;
- b) de erro na apreciação da situação fáctica pelo sujeito passivo;
- c) de dolo, fraude ou simulação.

Recorde-se que para a caracterização do crime de apropriação indébita é necessário que o seu agente tenha praticado atividade dolosa, não bastando que tenha incidido em simples erro.¹⁷

** Publicado originalmente na Revista nº 32 jul./dez. 1990, p. 45.*

15 Ver, dentre outros casos, AC 52.906-SP, AC 62.738-SP, AC 63.729-MG.

16 Souto Maior Borges, *op. cit.*, p. 476.

17 Heleno Cláudio Fragoso, *Lições de Direito Penal*, vol. 2, p. 331, José Bushatsky, Editor, 2ª ed., 1962.