

**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UNB
CENTRO DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA - CEAD
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA - ESAF
PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU* EM DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO**

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Nelson Mallmann

**Brasília (DF)
Maio 2008**

NELSON MALLMANN

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada ao Centro de Educação a Distância (CEAD), da Universidade de Brasília, como requisito à obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário desenvolvido pela Escola de Administração Fazendária.

Prof.º Orientador: Gustavo Rabay

Brasília (DF)
Mai 2008

TERMO DE APROVAÇÃO

NELSON MALLMANN

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada ao Centro de Educação a Distância (CEAD), da Universidade de Brasília, como requisito à obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário desenvolvido pela Escola de Administração Fazendária.

Brasília, DF, 09 de maio de 2008.

Banca Examinadora:

Carlos Augusto Diniz - Presidente

Leonardo Henrique M. de Oliveira - Examinador

AGRADECIMENTOS

À Secretaria da Receita Federal, através de seu Projeto de Modernização, ao eleger a capacitação dos servidores fazendários como um dos pilares do projeto. Sem dúvida um divisor importante nos procedimentos relativos à gestão do processo de capacitação; importante para o aprimoramento das ações referentes às atribuições que compete aos agentes do fisco federal. A verificação dos procedimentos através de uma ação fiscal requer, além de agente capaz, sob a concepção jurídica, também de agente capacitado, sob a concepção do conhecimento.

Aos companheiros do curso de pós-graduação, com os quais tive oportunidade de conviver, trocar idéias e experiências.

A todos aqueles, que direta ou indiretamente, contribuíram para a realização deste trabalho.

SUMÁRIO

RESUMO	6
INTRODUÇÃO	7
1 DA LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	9
1.1 Da Função da Lei Complementar segundo a Constituição Federal	10
1.2 Das Normas Gerais em Matéria Tributária	13
1.3 Do Código Tributário Nacional	15
2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	19
2.1 Conceito de Obrigação Tributária	19
2.2 Hipótese de Incidência e Fato Gerador	22
2.3 Crédito Tributário	24
3 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	28
3.1 Conceito de Lançamento Tributário	28
3.2 Modalidades de Lançamento Tributário	31
3.2.1 Lançamento de Ofício	32
3.2.2 Lançamento por Declaração	34
3.2.3 Lançamento por Homologação	36
3.2.3.1 Autolancamento	39
3.2.3.2 Objeto da Homologação	40
3.2.3.3 Homologação tácita e expressa	41
4 DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO	45
4.1 Decadência e prescrição no Direito – Decadência e prescrição no Direito Tributário – conceitos e normas	45
4.2 Decadência e prescrição como regras de Direito Tributário	50
5 REGRAS DE DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO	55
5.1 Termo inicial para contagem do prazo decadencial	55
5.1.1 Tributos sujeito ao lançamento de ofício e por declaração	56

5.1.2 Tributos sujeitos ao lançamento por homologação	58
5.1.3 Nos casos de dolo, fraude ou simulação	65
5.1.4 Nos casos de anulação de lançamento por vício formal	67
5.1.5 Nos casos de imposto de renda apurado de forma anual	69
5.2 Prazo decadencial das contribuições sociais do sistema de seguridade social	72
6 REGRAS DE PRESCRIÇÃO DO DIREITO DO SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA DE EXIGIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO	76
6.1 Conceito de prescrição	76
6.2 Início do prazo prescricional	77
6.3 Suspensão e interrupção do prazo prescricional	79
6.4 Prescrição intercorrente no curso do processo administrativo fiscal	82
7 DECADÊNCIA/PRESCRIÇÃO DO DIREITO DO SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICA EM PLEITEAR A RESTITUIÇÃO DO VALOR INDEVIDAMENTE PAGO	86
7.1 Estabelecimento das hipóteses de decadência/prescrição afeitas ao sujeito passivo...	86
7.2 Início da contagem do prazo decadencial/prescricional para restituição de tributo declarado inconstitucional	88
CONCLUSÃO	93
REFERÊNCIAS	98

RESUMO

O presente trabalho pretende analisar os institutos da decadência e prescrição. Para tanto, foi iniciada a abordagem desses temas dentro de um contexto, mesmo que restrito, do Direito Tributário. No capítulo introdutório é abordado o Direito Tributário e sua contextualização dentro do direito. As seções seguintes delineiam os conceitos de obrigação tributária, lançamento tributário e um enfoque mais profundo no lançamento por homologação, temas fundamentais para o nivelamento das informações. Na seqüência, vem a discussão do tema principal que é a decadência no Direito Tributário. O destaque à prescrição no Direito Tributário ocorre por se constituir, juntamente com a decadência, em causa de extinção do crédito tributário e na existência de pontos comuns e divergentes entre eles, justificando a necessidade de se estudar as diferenças entre estes dois fenômenos, e mais, pelas peculiaridades atinentes à extinção do direito de constituição do crédito tributário. São identificadas as diversas regras decadenciais e prescricionais, todas direcionadas pelo adequado atendimento das normas legais. O capítulo sobre a prescrição sucedeu ao capítulo sobre a decadência, este último, o tema principal, simplesmente para facilitar a compreensão do trabalho, tendo em vista que para ocorrer a prescrição é necessário que o instituto da decadência não se tenha consumado. Conseqüentemente, foi abordada com maior profundidade a possibilidade da administração tributária proceder à revisão do lançamento na hipótese da existência de vícios formais no lançamento primitivo. O lançamento é o marco divisor; antes do lançamento é possível a ocorrência da decadência e, após, somente a prescrição.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por finalidade, através da contraposição de critérios de interpretação, analisar os institutos da decadência e da prescrição frente ao Direito Tributário.

Da mesma forma, também são enfrentados os diferentes argumentos utilizados quando do estudo do tema “Lei Complementar Tributária”, mormente as contradições estabelecidas em referência à primazia da Lei Complementar em detrimento da Lei Ordinária e outros meios legislativos em matéria tributária.

Dentre outros aspectos, é proposta do presente estudo a análise de tema que capta intensamente a atenção dos doutrinadores pátrios, qual seja: a existência de hierarquia entre lei complementar e legislação ordinária. Isso porque, poder-se-ia dizer que, para o direito tributário a lei complementar tem uma importância maior do que para qualquer outro ramo do direito, em face do Sistema Tributário Nacional prever várias hipóteses de sua utilização.

O fato de a pesquisa enfatizar com maior profundidade os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é que, nestes casos, estão centralizadas as grandes controvérsias do estudo do Direito Tributário. A importância e relevância do tema se apresentam extremamente sensíveis na atualidade, sobretudo em razão das várias correntes doutrinárias, não havendo convergência de entendimento e nem tampouco possibilidade de afirmação de existência ou inexistência de corrente efetivamente majoritária. No decorrer do trabalho será também focado o instituto da prescrição, devido a sua proximidade, bem como a existência de pontos divergentes com a decadência, gerando certa confusão para os iniciantes ao estudo

do Direito Tributário, notadamente sobre qual seriam o ponto final da decadência e o ponto inicial da prescrição. Estes dois institutos, no Direito Tributário, possuem certas peculiaridades não observadas em outros ramos do direito. A importância do Direito Tributário tem crescido ano a ano com a inserção, cada vez maior, de profissionais e estudiosos do Direito voltando sua atenção para os tributos. Cumprindo o Código Tributário Nacional com o seu papel de lei complementar instituidora das normas gerais de Direito Tributário, que traz em seu texto, de modo abstrato, todas as possibilidades referentes; de um lado, a decadência do sujeito ativo de constituir o crédito tributário pelo ato administrativo do lançamento e a prescrição do seu direito de ação para a exigência do crédito tributário; de outro, a decadência do direito do sujeito passivo para pleitear administrativamente a restituição do indébito tributário.

Assim, como tema desta pesquisa, temos a verificação e regulamentação dos institutos da decadência e da prescrição em Direito Tributário, plenamente justificado diante das controvérsias apresentadas e pela necessidade de estabelecimento de marcos que venham a cumprir a segurança das relações jurídicas.

Através destas considerações o que se pretende é a demonstração, de forma mais abrangente possível, da ocorrência das hipóteses extintivas.

1 DA LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A constituição da República Federativa do Brasil estabelece, em seu artigo 146, as funções da lei complementar na seara tributária, sendo que, com a edição da Emenda Constitucional nº 42/2003, foi acrescentada a alínea “d” ao inciso III e o parágrafo único e seus incisos I a IV, ao referido artigo.

Dentre os temas que ensejam grande polêmica no âmbito do direito constitucional tributário, a questão que afeta a função da lei complementar tributária ainda mostra-se não conclusiva.

Consoante redação do dispositivo retro citado, fica evidenciado que as limitações constitucionais ao poder de tributar, a eliminação de conflitos entre os poderes tributantes e o estabelecimento de normas gerais existem para que as entidades dotadas de personalidade jurídica de direito público interno (União, Municípios, Estados-membros e Distrito Federal) e de competência tributária impositiva, exerçam-nas dentro de um único sistema, conformando o espectro do veículo legislativo eleito pelo constituinte.

Isso porque, é essencial à estrutura federativa de Estado a repartição de competências, de modo que de cada ente descentralizado e respectivo Poder Legislativo, surja uma ordem jurídica própria, o que não significa dizer que sejam independentes e indiferentes umas às outras.

Dentro desse contexto, fala-se em Lei Complementar, que, quando dotada de caráter de nacionalidade, mostra-se um meio legislativo que se sobrepõe às ordens jurídicas parciais da União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal.

1.1. Da Função da Lei Complementar segundo a Constituição Federal

Na esfera doutrinária, dentre os autores a adotar como tarefa científica o estudo da questão afeta à função da lei complementar na seara tributária, está ROQUE CARRAZZA¹, cujo entendimento é de que a lei complementar tributária somente serve para

colorir, de novos e mais intensos matizes, as linhas, por vezes tênues, que a Carta das Cartas traça ao impor limitações ao poder de tributar e ao distribuir competências tributárias, privativas e indelegáveis, entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal.

Aliás, acerca do tema, SACHA CALMON NAVARRO COELHO enumera os papéis assumidos pela lei complementar tributária da seguinte maneira:

- a) emitir normas gerais em direito tributários;
- b) dirimir conflitos de competência;
- c) regular as limitações ao poder de tributar;
- d) fazer atuar certos ditames constitucionais.²

A leitura da obra nos leva a conclusão de que os itens 'a', 'b' e 'c' são genéricos ao passo que o 'd' é tópico, de modo que, caso a caso, a Constituição determina a utilização da lei complementar, vale dizer, não cabe ao Poder Legislativo decidir pela utilização da lei complementar, uma vez que esta é expressamente predeterminada pela Constituição

Nos termos do que afirma o autor, não se pode olvidar que “As leis complementares atuam diretamente ou complementam dispositivos constitucionais de eficácia contida (balizando-lhes o alcance) ou, ainda, integram dispositivos constitucionais de eficácia limitada (conferindo-lhes normatividade plena)”.³

¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 769

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988 – Sistema tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 285

Sobre Lei Complementar Tributária, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS ensina que "em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no Texto Supremo".⁴

Frente a isso, portanto, relevante é a transcrição dos dizeres de IVES GANDRA MARTINS, em sua obra "**Comentários à Constituição do Brasil**", para quem "a retirada de lei complementar de algumas normas, que seriam estruturalmente de lei complementar, representaria a eliminação de direitos e garantias individuais do contribuinte, pela transferência de tal competência normativa do legislador complementar para o legislador ordinário".⁵

Embora a Doutrina discuta se as normas gerais são ou não princípios, entende IVES GANDRA MARTINS que aquelas são princípios explicitados em caráter de complementação de sua enunciação geral. Por esta razão, as normas gerais de direito tributário surgem com o perfil próprio de linhas mestras do sistema, assumindo função de garantidora deste e do contribuinte, ofertando nível impositivo a estados e municípios, além do poder federal.

O que a lei complementar não pode é alterar a Constituição. Pode explicitá-la, esclarecer os pontos obscuros, elucidar o que implícito estiver na lei suprema, mas não poderá mudar, alterar ou modificar a Constituição.

Como atesta o vernáculo nacional, complementar é um termo que se distingue de suplementar, uma vez que se suplementa algo que já se encontra completo, ampliando-se ou adicionando-se algo. Cumpre mencionar, oportunamente, que a distinção entre complementar

³ Idem, p. 282

⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 73/75

e suplementar foi feita no texto constitucional: esta consta do parágrafo 2º do artigo 24 da Constituição.

Cabe salientar que aquilo que se deve complementar não é propriamente o conteúdo dos dispositivos que outorgam competência tributária, mas sim a proteção dos direitos individuais que poderiam ser atingidos no exercício da mesma, proteção esta que o Legislador Constituinte considerou indispensável para o exercício da competência e parte integrante dela.

Sobre Lei Complementar Tributária, objeto de **XV Simpósio Nacional de Direito Tributário**, coordenado por IVES GANDRA MARTINS, conferência inaugural do Min. CARLOS MOREIRA, do Supremo Tribunal Federal, e relatoria de VITTORIO CASSONE e FÁTIMA FERNANDES DE SOUZA GARCIA, afirma o Min. CARLOS MOREIRA:

Se a CF diz que cabe à LC estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, "especialmente sobre...", de modo exaustivo, isso significa que as matérias que estão aí especificadas são de "normas gerais", quer achemos que doutrinariamente são, ou não. E, além dessas, ainda será possível que se encontrem outras normas gerais que não estejam devidamente citadas nas letras a-b-c do inciso II do art. 146. Logo, a meu ver, é difícil dizer que é possível, no sistema tributário brasileiro, a instituição de um tributo sem que seu perfil esteja conformado por LC, porque a Constituição assim estabeleceu, para impedir até conflitos entre as entidades federativas (evitando que sob a capa de se estar fixando um fato gerador, haja, na zona cinzenta, a interferência da competência de uma entidade federativa na outra entidade federativa.) de modo que há necessidade, sempre, com relação a impostos discriminados na Constituição.(MOREIRA, 1999, p. 29/30).

Assim, o texto constitucional não permite qualquer interpretação "conveniente" ou "conivente" para reduzir as forças de seus dispositivos, significando dizer que o legislador complementar - ou o ordinário - pode dizer menos do que lhe é autorizado, mas não pode dizer mais.

Destas linhas, verifica-se a delimitação da função genérica da lei complementar em matéria tributária. Importante, adiante, será a definição das funções especiais da Lei

⁵ Idem, p. 80

Complementar Tributária a partir da redação e interpretação do artigo 146 da Constituição Federal, com a ressalva de que a doutrina ainda não é pacífica quanto à sua exegese.

1.2 Das Normas Gerais em Matéria Tributária

Preliminarmente, deve-se alertar para o fato de que, em sendo a norma geral tributária espécie do gênero normas gerais, é oportuno o estudo destas últimas como condição à compreensão daquelas.

Partindo-se do pressuposto de que existem matérias que, sob certos ângulos, apontam para a conveniência de que sejam tratadas de modo uniforme para todo o território nacional, mas que sob determinados aspectos a indicação é de que recebessem tratamento específico para cada lugar ou região, conduz ao entendimento de que a discriminação das competências, por matéria, não daria a melhor solução para todos os casos.

No caso da Constituição Brasileira de 1988, pode-se dizer que, em linhas gerais, mesmo sem atribuir superioridade à União sobre as unidades federadas, foram estabelecidos critérios que dão ao Legislativo Federal a competência para legislar quando se considera conveniente uma disciplina legislativa uniforme para toda a Federação, o que implica certa centralização.

Os conflitos aparentes de normas, no que diz respeito às leis gerais e especiais, resolvem-se pelo critério da especialidade.

Ademais, a segunda conotação é de natureza material, pois a lei federal, no caso, deve restringir-se a dispor sobre aspectos gerais e genéricos, sob pena de limitar a competência dos Estados para regular a matéria segundo os interesses locais. O conteúdo da lei de normas gerais é de aspectos gerais.

A respeito do que se deva entender por “normas gerais” é oportuno lembrar a advertência de DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO, para quem: “A solução simplista de se considerar norma geral aquela que a União diga que é, embora cômoda, atenta contra o princípio da autonomia federativa (**Constituição Federal, artigo 18, caput**) e por isso deve ser afastada; essa solução potestativa tolheria o aperfeiçoamento doutrinário e jurisprudencial do conceito e reduziria os Estados a legisladores suplementares em vez de complementares e, eventualmente, até os excluiria”.⁶

Na realidade, o correto entendimento do que seja norma geral é questão de grande relevância, pois interfere de maneira significativa na fixação da competência legislativa da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Acerca das normas gerais HELENO TORRES defende que “serão inconstitucionais quaisquer leis editadas a título de normas gerais que caiam em particularismos ou que se afastem dos aspectos fundamentais ou básicos, descendo a pormenores ou detalhes, pelo risco de implicar em interferências nas competências alheias”.⁷

Vale mencionar que no estudo das “normas gerais”, sempre prevaleceu uma visão mais analítica, estrutural e menos funcional na sua descrição, excetuando-se SACHA CALMON NAVARRO COELHO, quando afirma que:

As normas gerais de direito tributário veiculadas pelas leis complementares são eficazes em todo o território nacional, acompanhado o âmbito de validade espacial destas, e se endereçam aos legisladores das três ordens de governo da federação, em verdade, seus destinatários. A norma geral articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São as normas sobre como fazer normas em sede de tributação. (COELHO, 1998, p. 109)

PAULO DE BARROS CARVALHO, ao tratar do assunto atinente às normas gerais em matéria tributária, qualifica-as como “aquelas que dispõem sobre conflitos de competência

⁶ MOREIRA, Carlos. Pesquisas Tributárias. Nova Série-5, co-ed. CEU/Revista dos Tribunais. 1999, p. 127

⁷ TORRES, Heleno Taveira. Prefácio de Leis Complementares em Matéria Tributária. São Paulo: Manole, 2003, p. 82

entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar”⁸, como expressão de sua posição face à corrente tricotômica.

Da mesma forma, destaca-se o entendimento de SOUTO MAIOR BORGES, segundo o qual “diversamente, ocorre com as normas gerais de direito tributário que, material e formalmente, são leis nacionais. As normas gerais de direito tributário somente podem ser instituídas por um processo formal específico: a lei complementar.”⁹

Sendo assim, pode-se afirmar que a lei complementar está, assim, a exemplo de todo e qualquer outro ato legislativo, totalmente vinculada ao mandamento constitucional a ser complementado ou regulado. Em hipótese contrária, a edição de uma nova lei complementar poderia implicar inovação ou modificação de norma constitucional, com ingerência inaceitável no poder constituinte, com ruptura do sistema jurídico instaurado.

1.3 Do Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional, um diploma de âmbito nacional, alçado à categoria de lei complementar pela Constituição Federal de 1967 e pela de 1988 por trazer, em seu conteúdo, o regramento tributário que deve ser observado não só pelos contribuintes, como também e, principalmente, pelo legislador e aplicador do direito.

A despeito das ressalvas e críticas que se possa fazer acerca da recepção do Código Tributário Nacional como lei complementar, desconsiderando-se a hipótese que o referido tem status normativo de lei complementar tão-somente quando versar sobre temas próprios deste ato legislativo, se deve ter em mente a relevância da análise do mecanismo pelo qual o Código em comento, contemporâneo à vigência da Constituição de 1946, foi recepcionado

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 210

⁹ BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 96

pela então vigente Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, mais especificamente pelo atual sistema constitucional tributário.

Ainda, deve-se partir da premissa de que o Código Tributário Nacional não se trata de lei complementar em sentido formal, porquanto a época em que foi editado – 1966 – nem sequer existia tal figura no sistema jurídico vigente.

Deve-se atentar à necessidade de esclarecer os efeitos jurídicos experimentados pelo ordenamento posto quando do advento de uma nova ordem constitucional partindo-se do pressuposto de que não seria razoável afirmar que todos os diplomas infraconstitucionais desaparecem automaticamente em razão da promulgação da nova constituição, sob pena de implantar-se o caos jurídico.

JORGE MIRANDA define diferentes momentos em que se opera a recepção, destacando que ocorrerá na “formação originária dos Estados ou na seqüência de revoluções muito extensas e profundas” por duas razões, as quais denomina de “fatores de continuidade”, quais sejam: “construir ou reconstruir tudo desde a base seria esforço demasiado pesado ou impossível em curto espaço de tempo; e seria gravemente afetada a segurança jurídica.”¹⁰

Diante de tal situação, diz-se que o instituto da recepção visa a admitir que a legislação infraconstitucional anterior (pré-constitucional) seja recepcionada pela nova Constituição, desde que observadas algumas imposições.

Por fim, vale destacar que a disposição de lei que serve de suporte físico para a formulação de norma inválida não ingressa no sistema jurídico e sua aplicação deve ser afastada.

Ademais, em se tratando da vigência da norma correspondente ao enunciado prescritivo quando do afloramento da nova Constituição, tem-se que não se opera a recepção de leis que já foram afastadas do sistema do Direito Positivo anterior, sob pena de se admitir a

¹⁰ BAPTISTA, Marcelo Caron. Doutrina e Jurisprudência. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005, p. 217

necessidade de analisar a compatibilidade com a nova Carta de toda e qualquer lei expedida pelo estado em toda e qualquer época.

Em se tratando da questão da recepção do Código Tributário Nacional pela Carta Constitucional da República Federativa do Brasil de 1988, vale o mesmo raciocínio acima adotado, concluindo-se, igualmente, pela sua receptividade, com a ressalva de que a mesma não se operou de modo total.

Vale mencionar, oportunamente, o disposto na regra do §5º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, pelo qual o Constituinte de 1988 fez questão de consagrar expressamente o princípio da recepção das leis, em relação à legislação tributária, ainda que sua omissão implicasse a afirmação tácita desse princípio.

Acerca da natureza jurídica assumida pelo Código Tributário Nacional, com a recepção deste pela Carta de 1988, MARCELO CARON BAPTISTA afirma que este foi recepcionado com força de lei complementar material na parte em que trata de “normas gerais em matéria tributária, as quais, inexoravelmente, ou dispõem sobre aparentes conflitos de competência ou sobre as chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar”, admitindo ser essa a única interpretação possível, a despeito do que dispõe a literalidade do artigo 146 da Carta de 1988.”¹¹

Isso porque, a Constituição de 1988, em seu artigo 146, III, ‘a’ e ‘b’, afirma expressamente a necessidade de lei complementar para serem estabelecidas as normas gerais em matéria de legislação tributária.

Poder-se-ia, todavia, alegar que, uma vez que o Código Tributário Nacional trata do assunto afeto ao direito tributário de forma ampla e abrangente, ao mesmo tempo traçando à exaustão o regramento que deve ser observado por todos (cidadãos, pessoas políticas, administradores, legisladores e aplicadores do direito), esclarecendo as competências

¹¹ BAPTISTA, Marcelo Caron. Doutrina e Jurisprudência. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005 p. 226

tributárias das pessoas políticas e as limitações constitucionais ao poder de tributar, tudo em âmbito nacional, referido Código teria status de lei complementar.

Que, uma vez recepcionado como lei complementar, ainda que no aspecto material, eventual revogação ou alteração parcial do seu texto, desde que verse acerca de matérias próprias de lei complementar, deverá ser feita por intermédio de outra lei de igual natureza jurídica.

2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 Conceito de Obrigação Tributária

O conceito de obrigação está devidamente calcado no direito civil pátrio, cabendo a este ramo do direito definir e estabelecer os contornos gerais e específicos das relações obrigacionais. Desta forma, temos como conceito de obrigação, no ensinamento irretocável do mestre civilista ORLANDO GOMES, *in Obrigações*, RJ, Ed. Forense, 2000, pág. 33 “o vínculo jurídico entre duas partes, em virtude do qual uma delas fica adstrita a satisfazer uma prestação patrimonial de interesse da outra, que pode exigi-la, se não for cumprida espontaneamente, mediante agressão ao patrimônio do devedor.”

Pela análise da brilhante definição acima transcrita, pode-se extrair os elementos fundamentais da relação obrigacional, quais sejam: sujeitos e objeto.

Analisada pela relação interpessoal, existem dois sujeitos, ou melhor, duas classes de sujeitos na relação obrigacional, haja vista poder se encontrar mais de uma “pessoa” em cada pólo da relação jurídica. Estes sujeitos podem ser tanto as pessoas naturais como as jurídicas.

De um lado encontra-se o sujeito ativo, o credor da obrigação, aquele para o qual deverá ser satisfeita a prestação. De outro, resta o sujeito passivo da relação jurídica obrigacional: o devedor. Cabe a este sujeito (devedor) adimplir a obrigação, satisfazendo a prestação ao credor.

Passando para a análise do segundo elemento estrutural da relação obrigacional, tem-se o objeto. Este elemento pode resumir-se na ação ou omissão por parte do devedor,

consubstanciada na prestação (obrigação de dar, fazer ou deixar de fazer). O objeto da relação obrigacional é o elemento que determina a extensão da obrigação, delimitando-a nos seus aspectos fundamentais.

Percebe-se, de plano, que a relação jurídica obrigacional possui natureza estritamente pessoal. O adimplemento da prestação depende de um comportamento específico do devedor. Somente quando a prestação resta inadimplida é que a responsabilidade pessoal passará a ser patrimonial, mantendo-se, mesmo assim, a pessoalidade da relação jurídica, diante da impossibilidade jurídica de relação entre coisas.

“São três os modos da conduta humana que podem constituir objeto da prestação: dar, fazer, ou não fazer.”, nos dizeres do saudoso ORLANDO GOMES. Para o presente artigo, serão consideradas apenas as obrigações de dar, haja vista que o objeto delimitado como de estudo resume-se à obrigação tributária principal, sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (CTN, artigo 3º) e não às obrigações acessórias, mais afeitas às obrigações de fazer ou deixar de fazer.

Traçadas em breves linhas as características principais da relação obrigacional de direito privado, passar-se-á à análise das peculiaridades existentes na obrigação de direito público, mais precisamente a obrigação tributária principal.

No Direito Tributário, temos a obrigação tributária, com características próprias. Uma das mais importantes é que sempre será *ex lege*, ou seja, decorre de lei, da própria lei tributária, e se subdivide em obrigação principal e acessória. A primeira se refere diretamente ao recolhimento do tributo, a segunda à determinadas obrigações que o sujeito passivo tem que cumprir, como: escrituração fiscal, fornecimento de informações e etc.

A definição legal está prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1.º - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2.º - A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3.º - A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Assim, como vimos anteriormente, obrigação é o poder jurídico pelo qual uma pessoa (sujeito ativo), com base na lei ou no contrato (causa), pode exigir de outra ou de um grupo de pessoas (sujeito passivo), o cumprimento de uma prestação possível, lícita, determinável e possuindo expressão econômica (objeto). Partindo desse conceito genérico de obrigação, pode-se dizer que a obrigação tributária é o vínculo jurídico pelo qual o Estado, com base, exclusivamente, na legislação tributária, pode exigir do particular uma prestação tributária positiva ou negativa.

CASSONE (2003, p. 147) define obrigação tributária da seguinte maneira: “Obrigação Tributária é o vínculo que une duas pessoas, uma chamada sujeito ativo (Fisco) e outra, sujeito passivo (contribuinte), que, em vista de esta última ter praticado um fato gerador tributário, deve pagar àquela certa quantia em dinheiro denominado tributo”.

HABLE (2004, p. 35) opina acerca da obrigação tributária, como uma espécie do gênero obrigação, não descartando a utilização do direito privado, para a busca de solução das controvérsias: “Obrigação Tributária, por sua vez, é uma espécie do gênero obrigação, ou seja, uma relação entre sujeitos de deveres jurídicos, que apresenta características próprias, diferenciando-se das demais obrigações. Não se pode, porém, negar o valor das normas de direito privado obrigacional para a solução de eventuais percalços”.

Primeiramente, temos a descrição na legislação de um fato que, se ocorrer, desencadeia uma obrigação tributária. Esse fato, tanto na concepção da descrição quanto da concretização é denominado pelo Código Tributário Nacional de "Fato Gerador". No primeiro instante é uma descrição em lei, de forma abstrata de um fato de possível ocorrência. No segundo instante, vindo a ocorrer o fato descrito na lei, fará surgir a obrigação tributária.

O termo fato gerador é criticado por alguns autores, devido ao sentido ambíguo empregado pelo Código Tributário Nacional, ora para a hipótese ora para a sua ocorrência. Alguns autores preferem utilizar a expressão para a descrição em tese de: hipótese tributária (PAULO BARROS DE CARVALHO); hipótese de incidência tributária (GERALDO ATALIBA). E para a ocorrência concreta de: fato jurídico tributário (PAULO DE BARROS CARVALHO) e fato imponível (GERALDO ATALIBA), CARVALHO (2003, p. 243-245).

2.2 Hipótese de Incidência e Fato Gerador

Cumprindo, por necessária, estabelecer a distinção entre hipótese de incidência e fato gerador. Esta diferenciação é de extrema importância, tanto para a compreensão da obrigação tributária como para a própria existência desta.

A hipótese de incidência é a situação de fato descrita na lei. Nos dizeres do ilustre tributarista BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, a hipótese de incidência é “a situação geral e abstrata que aparece com a promulgação da lei tributária, que contém um pressuposto de fato tido juridicamente como necessário e suficiente para dar nascimento à respectiva obrigação tributária, ao lado de uma determinação de certa consequência jurídica, no caso de se concretizar essa hipótese legal de incidência.”¹²

¹² MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 160

É com a existência da hipótese de incidência, prevista em lei anterior à ocorrência do fato gerador, que se supre a necessidade constitucional da estrita legalidade tributária. Por este princípio norteador, somente persiste e existe relação jurídica tributária se previamente definida em lei. A hipótese de incidência surge, exatamente, para definir tal situação, trazendo não só todos os elementos necessários para a existência do tributo e da conseqüente obrigação tributária, como também para adequar tal existência aos preceitos legais instituídos pela Constituição Federal, de 1988 (princípio da legalidade).

O fato gerador surge como elemento fundamental para a criação da obrigação tributária. Este se consubstancia na concretização de um pressuposto de fato que a lei atribui, previamente, o efeito de dar nascimento à obrigação tributária. É todo ato jurídico descrito na hipótese de incidência, efetivamente ocorrido e não de forma abstrata. Para espancar qualquer dúvida, a hipótese de incidência descreve a situação de fato: circulação de mercadorias (ICMS). O fato gerador é a ocorrência da situação de fato prevista em lei, é a saída efetiva do estabelecimento. A criação da obrigação tributária dá-se pela subsunção do fato (fato gerador) à norma (hipótese de incidência).

Embora a hipótese de incidência traga em si todos os elementos necessários para dar nascimento à obrigação tributária, ela não basta para criar tal obrigação, “pois não é suficiente para a sua criação”, nos dizeres de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES.

Assim como a hipótese de incidência não basta para a criação da obrigação tributária, a ocorrência do fato gerador apesar de essencial para tal, não possui o condão de, sozinho, criar a obrigação.

Por estes motivos, resta evidente que, somente com a prévia existência da norma (hipótese de incidência) acrescida da ocorrência do fato gerador, é que restará criada a obrigação tributária, pela já dita subsunção do fato à norma. Isolados, a hipótese de incidência

e fato gerador não criam qualquer obrigação.

O fato gerador possui, ainda, uma função determinante para o estabelecimento de diversas características da obrigação tributária. Com a ocorrência do fato gerador, ou melhor, no exato momento da sua configuração, determina-se qual o tipo de tributo, se imposto, contribuição ou taxa. O fato gerador é, desta forma, o elemento determinante para a configuração de cada tipo de tributo.

Juntamente com a especificação de qual tributo incidirá ao caso concreto, o fato gerador possui o condão de determinar os sujeitos ativo e passivo da relação tributária. O contribuinte (sujeito passivo) será, via de regra, aquela pessoa, física ou jurídica, que desencadeia o fato gerador consubstanciado na realização do fato jurídico anteriormente previsto na hipótese de incidência. Já a determinação do sujeito ativo da relação jurídica tributária ocorrerá naturalmente observando-se a competência tributária.

2.3 Crédito Tributário

A palavra crédito vem do latim *creditum*, *credere* (creer, sec XIII) que significa confiança, segurança de alguma coisa. (**Dicionário Etimológico A . Geraldo da Cunha**).

Crédito como possibilidade de contrair empréstimo na proporção da confiança que alguém inspira, e ainda, segurança que a pessoa oferece por sua capacidade econômica e honestidade no cumprimento de suas obrigações - são as primeiras conotações básicas, presentes nas expressões crédito público e crédito orçamentário.

O crédito público liga-se aos riscos e á confiança que merece uma nação na contração de empréstimos públicos e créditos orçamentários, é toda autorização para gastar concedida, na lei do orçamento, ao poder, órgão ou programa, enfim, ao agente, que faz jus à

confiança do Poder Legislativo.

Na expressão crédito tributário, entretanto, a idéia de confiabilidade e solvabilidade, aparece indiretamente, por meio das preferências, garantias e privilégios que o afetam. Refere-se ao direito de crédito da Fazenda Pública, oriundo de obrigação tributária.

Sendo o tributo uma obrigação *ex lege*, na terminologia do Código Tributário Nacional, destacou-se o crédito tributário da obrigação.

Apesar de o crédito tributário decorrer da obrigação principal e ter idêntica natureza a da obrigação, resta claro que a expressão está reservada à dinâmica e aplicação do direito tributário, aos procedimentos da administração para cobrança, fiscalização e formação do título executivo da Fazenda Pública, as garantias e privilégios que cercam direito do sujeito ativo.

Com a ocorrência do fato jurídico, nasce à obrigação tributária, uma relação intersubjetiva, mas algumas das propriedades que lhe são inerentes, como exigibilidade e coercibilidade, atributos exercitáveis por meio da ação ou da necessária intervenção do Poder Judiciário, são apenas virtuais, estando potencialmente presentes.

A Doutora MISABEL ABREU DERZI, citada por HABLE¹³, denomina de forma objetiva o seu entendimento que “crédito tributário é a denominação dada pelo Código Tributário Nacional à obrigação tributária, vista sob o ângulo do sujeito ativo, ou seja, ao direito de crédito da Fazenda Pública, já apurado pelo lançamento e dotado de certeza, liquidez e exigibilidade.”

Deste modo, teríamos:

- a) fato gerador no sentido descritivo ou hipótese de incidência tributária prevista em lei;
- b) ocorrência material da hipótese prevista; e
- c) nascimento da obrigação tributária.

¹³ HABLE, José. A Extinção do Crédito Tributário por Decurso de Prazo. Brasília: Brasília Jurídica, 2004 p. 38

c.1) constituição do crédito tributário por meio do lançamento pela autoridade administrativa (fisco); ou

c.2) o crédito tributário já nasce junto com a obrigação e dela faz parte, o lançamento apenas formaliza o crédito tributário.

Assim, o crédito tributário é a obrigação principal após ser formalmente conhecida e registrada pelo sujeito ativo, fulminando a ameaça de decadência e estabelecendo mecanismos para a cobrança. Ou seja, é um direito pertencente ao sujeito ativo da obrigação tributária (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

No momento em que acontece o fato gerador de uma obrigação tributária principal, todos os elementos obrigacionais logo se revelam, desde os sujeitos até o objeto; mas é necessário, que por ato formal, a administração fiscal providencie a identificação daquela obrigação, o cálculo do tributo, de juros e de penalidades (se for o caso), a forma e os prazos de pagamento.

Uma vez constituído, o crédito tributário só se modifica ou extingue nos casos previstos em lei, fora dos quais não pode a autoridade administrativa dispensar o seu pagamento ou suas garantias, sob pena de responsabilidade funcional (artigo 141 do CTN).

Todos os procedimentos adotados para o registro da obrigação não podem, contudo, alterá-la ou desfigurá-la, vez que o direito criado, quando acontece o fato gerador, não se modifica pela ocorrência de créditos, que é, essencialmente, um registro, uma declaração, daquele direito.

O relacionamento entre crédito e obrigação tributária é expresso no já mencionado art. 139 do Código Tributário Nacional, segundo o qual aquele decorre desta. Identifica-se a obrigação como dever de pagar o tributo, dever jurídico-tributário imposto através de comando legal, não há como desvinculá-la do correspondente crédito, direito reflexo da obrigação tributária.

Para chegar até a constituição do crédito tributário, um caminho é percorrido, cujas etapas podem ser assim resumidas:

- 1º) Elaboração da Constituição Federal (CF);
- 2º) A CF dá a competência à União, Estados, Distrito Federal e Municípios para, por meio de lei, instituir tributos;
- 3º) Sobrevém a lei, que descreve o tipo tributário, a hipótese de incidência;
- 4º) O sujeito passivo pratica um fato gerador tributário: nesse instante, nasce a obrigação tributária, em que ele é o devedor de um tributo que, no momento, é representado por um valor considerado ilíquido;
- 5º) A autoridade administrativa formaliza o lançamento, cujo procedimento converte a obrigação tributária em crédito tributário.
- 6º) Se pago, extingue-se o crédito tributário. Se não pago, o crédito tributário será levado a registro no Livro da Dívida Ativa, extraindo-se certidão para a propositura de Ação de Execução Fiscal.

3 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

3.1 Conceito de Lançamento Tributário

O Código Tributário Nacional, expressa a definição de lançamento como um procedimento administrativo, privativo da autoridade administrativa, que verifica a ocorrência do fato gerador, define o montante e identifica o sujeito passivo:

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

Assim, pela própria definição do Código Tributário Nacional, lançamento tributário é o momento reservado para o ato praticado pela administração fiscal que torna líquido e certo o tributo devido por um determinado contribuinte.

Nestas condições, para o cumprimento ordinário do dever tributário principal, não é indispensável o procedimento administrativo do lançamento tributário, sendo certo que, no presente momento, a maioria absoluta dos tributos não é arrecadada através de lançamento tributário.

Para o entendimento conceitual de lançamento tributário é importante levantar alguns pontos concomitantemente com a definição expressa pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional.

O que é lançamento? É ato ou procedimento? Possui natureza jurídica declaratória ou constitutiva? O lançamento constitui ou formaliza o crédito tributário?

O artigo citado, anteriormente, utiliza duas expressões, que poderiam por si só responder algumas das questões expostas inicialmente: “... constituição do crédito pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a ...” (g.n.). No entanto, grandes doutrinadores debatem a questão se lançamento constitui ou declara o crédito, e se é ato ou procedimento. O lançamento tributário constitui-se numa norma individual e concreta que leva a obrigação ao sujeito passivo e busca o seu fundamento de validade numa norma geral e abstrata. A norma individual e concreta é introduzida no meio jurídico através de uma ação da autoridade administrativa competente, conforme definido no artigo 142 do Código Tributário Nacional. Essa ação da autoridade administrativa deve ser classificada como ato ou procedimento?

Alguns doutrinadores defendem a tese de que o lançamento seria um ato administrativo; outros de que seria procedimento e uma terceira tese de que poderia ser tanto ato quanto procedimento.

MACHADO ¹⁴ defende o posicionamento de que “O lançamento, como atividade privativa da autoridade administrativa, pode ser um procedimento e pode ser um ato. Depende das circunstâncias de cada caso.”

No entendimento do notável jurista mencionado, seria ato, quando a autoridade administrativa toma conhecimento da ocorrência do fato gerador com o respectivo nascimento da obrigação tributária, e de acordo com o seu dever funcional efetua, num único ato, o auto de infração, por exemplo, e, não ocorrendo qualquer oposição por parte do sujeito passivo, o lançamento consumou-se num único ato. Caso o sujeito passivo apresente uma impugnação, o lançamento passa ser um procedimento.

Segundo BALEEIRO ¹⁵:

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Lançamento tributário e Decadência. São Paulo: Dialética, 2002, p. 5

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualização Misabel Abreu Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 782

Na doutrina, o lançamento tem sido definido como o ato, ou série de atos, de competência vinculada, praticado por Agente do Fisco, para verificar a realização do fato gerador em relação a determinado contribuinte, apurando qualitativa e quantitativamente o valor da matéria tributável; segundo a base de cálculo e, em consequência, o liquidando o *quantum* do tributo a ser cobrado.

Outra característica polêmica do lançamento é a identificação da sua natureza jurídica: declaratória ou constitutiva do crédito tributário?

O artigo 142 do Código Tributário Nacional define como natureza constitutiva, no entanto a doutrina é também divergente nesse sentido, pois, ao possuir natureza constitutiva, poder-se-ia definir todos os atos que modificam uma situação jurídica preexistente, e os de natureza declaratória apenas declarariam uma situação jurídica preexistente, sem alterar a sua estrutura.

CASSONE,¹⁶ define a natureza do lançamento como declaratório e constitutivo:

A natureza jurídica do lançamento é declaratória e constitutiva, aspectos que se extraem de uma leitura atenta do art. 142 do CTN. Declaratória: porque nada cria, uma vez que se limita a declarar (verificar, certificar) uma situação jurídica (f.g.) que ocorreu. Constitutiva: porque individualiza essa situação, apurando o montante do tributo devido, constituindo o crédito tributário.

Por outro lado, Baleeiro¹⁷ define, que o lançamento seja considerado como ato de natureza meramente declaratória:

... não cria, não extingui, nem altera um direito. Ele apenas determina, faz, certo, apura, ou reconhece um direito preexistente, espaçando dúvidas e incertezas. Seus efeitos recuam até a data do ato ou fato por ele declarado ou reconhecido (*ex tunc*). Pode comparar-se com o processo de liquidação e execução depois da fase cognoscitiva. Daí a importância prática de estabelecer-se a natureza jurídica do lançamento, porque seus efeitos seriam diversos se fosse constitutivo e não declaratório.

Nessa vasta seara de posicionamentos, é de se entender, que assiste certa razão aos que defendem o lançamento como ato, pois o mesmo pode ser concretizado com a simples emissão de um único ato, como bem expressa Baleeiro em citação anterior "... definido como

¹⁶ CASSONE, Vitório. Direito Tributário. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 194

¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualização Misabel Abreu Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 782

ato ou uma série de ato de competência vinculada...”. E quanto à natureza, assiste a mesma razão ao posicionamento pela definição apenas declaratória. Com a ocorrência da incidência, que vem a ser o encaixe perfeito da norma prevista com o fato ocorrido, no âmbito do Direito Tributário, nasce a obrigação tributária, e com essa o crédito tributário. O lançamento apenas formaliza.

Por fim, na doutrina, o lançamento tem sido definido como o ato, ou série de atos, de competência vinculada, praticado por agente do fisco, para verificar a realização do fato gerador em relação a determinado contribuinte, apurando qualitativa e quantitativamente o valor da matéria tributável; segundo a base de cálculo e, em consequência, liquidando o *quantum* do tributo a ser cobrado.

3.2 Modalidades de Lançamento Tributário

Como visto anteriormente lançamento é um procedimento administrativo no sentido de que um agente capaz procede a averiguação da subsunção do fato concreto a hipótese legal, a valorização dos elementos que integram o fato concreto, a aplicação da alíquota prevista em lei, para a apuração do montante devido, a identificação do sujeito passivo, e, sendo o caso, a propositura de penalidade cabível.

O crédito tributário nasce da obrigação tributária principal, vale dizer, que resulta da obrigação de pagar tributo ou penalidade pecuniária, como prescreve o art. 139, sendo formalizado pelo ato administrativo denominado lançamento.

Embora a lei diga modalidades, na realidade o que mudam são as circunstâncias em que o lançamento é realizado, e não o lançamento em si, que sempre é realizado pelo próprio fisco, em atividade privativa.

Assim, em alguns casos a Fazenda Pública dispõe de todas as informações necessárias para o lançamento, não dependendo de qualquer auxílio do sujeito passivo.

Em outros, depende de declarações a serem prestadas pelo sujeito passivo antes de cada lançamento.

Há outras situações em que o próprio sujeito passivo realiza a atividade de apurar o tributo devido e recolhê-lo, sendo que o fisco, ao fiscalizá-lo, verifica a exatidão de seu procedimento. Essa verificação envolve a atividade do lançamento, pois, para verificar, é necessário, ainda que apenas mentalmente, apurar o montante devido e comparar com o resultado a que chegou o sujeito passivo. Assim, estando correto, a administração apenas homologa a apuração realizada por este.

Desta forma, compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento (art. 142 do CTN), sendo que o ato de constituição do crédito tributário poderá ser efetuado através de três modalidades de lançamento:

- 1 - lançamento direto, de ofício ou ainda *ex officio*;
- 2 - lançamento por declaração ou misto; e
- 3 - lançamento por homologação ou autolançamento.

3.2.1 Lançamento de Ofício

Lançamento de ofício, também chamado direto, patenteia-se como sendo aquele em que a autoridade administrativa ultima a sua efetivação sem qualquer participação do sujeito passivo, haja vista deter o fisco as informações capazes de identificar a ocorrência do fato gerador e pormenorizar os demais aspectos da incidência tributária.

No tratamento dado pelo Código Tributário Nacional acerca do lançamento,

vislumbra-se majoritariamente o caráter de complementariedade/subsidiariedade dessa modalidade, uma vez que o artigo 149 do citado estatuto material oportuniza identificar hipóteses em que se perfazem ao lançamento direto por conta da insuficiência, inexatidão, omissão, dolo, fraude ou simulação no cumprimento das atividades exercidas com vistas aos lançamentos por declaração e homologação, quais sejam, a prestação de informações fidedignas e a realização de atividades voltadas à apuração do montante do tributo, respectivamente.

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

Não há dúvidas, que todo lançamento é de ofício, no sentido de que é feito pela autoridade administrativa sem provocação de ninguém.

Porém, quando se trata de modalidade de lançamento, o de ofício é aquele realizado nas hipóteses do art. 149 do CTN.

MACHADO¹⁸ menciona que referido lançamento ocorre sem a colaboração do sujeito passivo.

Porém, isso nem sempre é assim. Nos casos em que o fisco necessite de informações para realizar o lançamento, ele notificará o sujeito passivo, ou mesmo terceiros, para que prestem esclarecimentos. Isso não deixa de ser uma colaboração.

Obviamente que, sem referidos esclarecimentos, o fisco pode recorrer a outros remédios: multas, arbitramento etc. Nesse sentido, sim, pode-se falar em realização do lançamento independentemente de colaboração.

No Código Tributário Nacional, o lançamento de ofício aparece nesses termos, *verbis*:

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributário – Decadência e Prescrição. Contagem. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 91, P 133-142, abr/2003, p. 155

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

I - quando a lei assim o determine;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O que pode ser notado aqui é que, se o sujeito passivo não realizar a conduta que lhe é determinada por lei nas modalidades de lançamento por declaração e por homologação, surge para o fisco o dever de lançar de ofício.

3.2.2 Lançamento por Declaração

O lançamento por declaração é aquele que vincula a autoridade administrativa a desincumbir-se do mister de lançar (de ofício) tão-somente após o sujeito passivo (ou

terceiros legalmente obrigados) prestar a declaração necessária a identificar a matéria de fato que a lei do tributo considere relevante a fim de que a Fazenda Pública efetivamente quantifique o crédito, ou seja, pressupõe a colaboração do particular com a administração tributária. A declaração fornecida pelo sujeito passivo (ou por terceiros) consubstancia-se em obrigação formal ou instrumental (obrigação acessória para o CTN, art. 113, §2º), haja vista consistir em obrigação de fazer *lato sensu* em prol da arrecadação ou fiscalização tributária.

Essa modalidade também é conhecida como lançamento misto, uma vez que a atividade do fisco é auxiliada pelo sujeito passivo por meio de declarações prestadas.

A base legal dessa modalidade é o art. 147 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

O § 1.º apresenta uma aparente contradição: Ora, se o declarante alega que errou, tem que provar seu erro somente quando a correção da declaração reduzir ou excluir o tributo devido. Porém, se houver alegação de erro na declaração anteriormente prestada, e a nova levar à cobrança de quantia superior não é necessária à comprovação.

Qualquer declaração deveria estar acompanhada de provas, uma vez que a obrigação tributária decorre da incidência da lei, e não da simples declaração.

De outro lado, o erro deve ser comprovado por quem o alega.

Outro problema está na restrição que se impõe ao estabelecer que só é possível corrigir o erro antes da notificação do lançamento. Se após o lançamento o fisco descobrir que

está cobrando mais do que o devido, deve, de ofício, corrigir o erro. O mesmo se estiver cobrando menos (art. 149 do CTN).

O lançamento por declaração é utilizado, por exemplo, em relação ao imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis e direitos a estes relativos – ITBI, bem como no imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação – ITCD (COÊLHO, 2000, p. 226).

VITTORIO CASSONE (2001, p. 184) aponta o Imposto de Renda como sujeito ao lançamento por declaração.

Porém, não se pode concordar com esse entendimento, na medida em que o sujeito passivo recolhe o tributo sem prévio lançamento por parte do fisco. As informações prestadas apenas auxiliarão em eventual fiscalização para conferir a exatidão do montante recolhido.

Como se vê, o Imposto de Renda está sujeito ao lançamento por homologação.

3.2.3 Lançamento por Homologação

O lançamento por homologação, ou sujeito a homologação, ocorre sem que haja a interveniência estatal. Uma vez ocorrido o fato imponible, configurada a hipótese de incidência descrita na norma tributária, com o conseqüente nascimento da obrigação tributária, o sujeito passivo encontrará na lei todas as informações necessárias ao cumprimento da prestação que lhe cabe, em nada influenciando o Poder Público, a não ser em sua função fiscalizadora, que pode ser exercida dentro de determinado prazo, sob pena de decadência do direito.

Essa modalidade tem sua matriz no art. 150 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

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

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

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

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

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

Nos termos expostos *supra*, ficou esclarecido que o lançamento é privativo da administração. Como se disse, nessa modalidade de lançamento, o fisco verifica a exatidão da apuração realizada pelo sujeito passivo. Estando correto o valor recolhido, ocorre a homologação, com a extinção da condição resolutória, tornando-se definitivo o pagamento efetuado.

O termo "antecipado" previsto no *caput* e no § 1.º, do artigo acima transcrito, significa que o pagamento deve ser feito antes de o fisco efetuar o lançamento, ou sem aguardar que este seja realizado (AMARO, 2002, p. 352).

Não é pagamento antecipado em relação ao vencimento, que, se não observado, implicará mora do sujeito passivo, e as conseqüências pertinentes, como multa, juros, correção monetária etc.

Caso o sujeito passivo efetue o pagamento com atraso, mas antes do lançamento, e sem recolher os acessórios devidos pela mora, o valor pago será considerado, nos termos do §3.º supramencionado, ficando em aberto apenas o saldo.

Assim, o que ocorre não é a homologação do lançamento efetuado pelo contribuinte, visto que, conforme assinalado, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa,

mas a convalidação da operação intelectual efetuada pelo sujeito passivo, valorando sua situação de vida de forma a conformá-la ao conteúdo da norma tributária, diversamente do que ocorre no lançamento de ofício ou por declaração, onde há a prática de um ato de aplicação do direito, provinda da atividade administrativa privativa, outorgada pelo já citado art. 142 do Código Tributário Nacional. O que se homologa, portanto, nas hipóteses de lançamento por homologação não é ato de lançamento, mas a atividade do sujeito passivo tendente a satisfação do crédito tributário.

O que ocorre, desta forma, é o desencadeamento de uma série de operações intelectuais levadas a efeito pelo contribuinte, cujo desfecho revela a existência de determinado *quantum* a ser por ele recolhido. Diante deste quadro, o sujeito passivo efetua o pagamento do tributo, que constitui causa extintiva do crédito tributário. Se o pagamento antecipado (na realidade pagamento efetivado no prazo dado pela lei) tem o condão de extinguir o crédito, por óbvio a existência deste precede à ulterior homologação do pagamento levada a cabo pela autoridade administrativa. E se há crédito, há débito, eis que constituem duas faces da mesma moeda. Delimitados esses contornos, assinale-se que não há como compelir o fisco ao fornecimento de Certidão Negativa de Débito a contribuintes que se quedam inadimplentes relativamente a tributos desta espécie, não obstante a inexistência de homologação do pagamento efetuado, inscrição do débito em dívida ativa ou qualquer outro procedimento administrativo afim.

Fixado o conceito de lançamento, adentrando mais a fundo na análise do chamado “lançamento por homologação”, discorreu com precisão PAULO DE BARROS CARVALHO:

A conhecida figura do lançamento por homologação é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público, verificado o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo expresso, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso dispendar muita energia mental para notar que a

natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, este outro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico.(CARVALHO, 1999, p. 282-3).

Note-se que, embora o sujeito passivo realize a atividade que seria realizada pelo fisco na apuração do tributo devido, isso não é lançamento. Contudo, LUCIANO AMARO (2002, p. 354) anota que JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES atribui a qualidade de lançamento a essa atividade do sujeito passivo.

De outro lado, quando a administração fiscaliza o sujeito passivo e encontra os tributos apurados e recolhidos, obviamente que não é necessário realizar novamente a apuração, mas tão-somente conferi-la e, estando correta, homologá-la.

Apesar do artigo 150 do Código Tributário Nacional, o lançamento tributário não é um ato jurídico imprescindível para o pagamento de todos os tributos, nem necessário para que o fisco possa cobrar, administrativa ou judicialmente, o tributo devido, bastando para isto, que exista um título jurídico hábil formado pelo próprio contribuinte.

Exigindo a lei que o próprio contribuinte faça o acerto, liquidação e pagamento do tributo, sem auxílio direto do fisco, será uma questão de conveniência da administração fiscal decidir sobre a oportunidade, ou não, de conferir a correção do pagamento feito.

Devido ao aumento do universo dos contribuintes, não é mais possível, no Brasil, quer à União, aos Estados e aos grandes Municípios, examinar expressamente a exatidão de todos os pagamentos de tributos, cujo acerto e liquidação sejam da responsabilidade do devedor.

3.2.3.1 Autolancamento

O lançamento por homologação é também denominado por parte da doutrina como

autolancamento, ou seja, o sujeito passivo praticaria todos os atos relativos à apuração e definição do *quantum* do imposto devido e procederia ao autolancamento, ou seja, lançaria, contra si mesmo, o montante correspondente do tributo devido.

Questionável a existência no Direito Brasileiro da possibilidade de subsistir do chamado autolancamento. O Código Tributário Nacional não utilizou tal expressão, e nem poderia utilizar, ao consagrar que o lançamento é exclusivo das autoridades administrativas.

Entretanto, BALEEIRO, expressa o seguinte entendimento:

O Código Tributário Nacional, partindo do pressuposto corrente de que lançamento é ato privativo da Administração Pública (art.142), não adotou a expressão comumente utilizada pela legislação e doutrina de outros países (autoaccertamento para os italianos ou autoliquidación para os espanhóis) – autolancamento – para designar a espécie de lançamento prevista no art. 150. Somente é lançamento, no sentido técnico-jurídico, o ato jurídico emanado da Administração. Particular não pratica ato administrativo, não lança tributo, por isso mesmo, inteiramente cabível a terminologia legal: lançamento por homologação. (BALEEIRO, 2003, p. 832).

Conclui-se, então, que o Direito Brasileiro não consagrou a existência do autolancamento, mesmo considerando que as atividades praticadas pelo sujeito passivo assemelham-se com os procedimentos utilizados pela autoridade administrativa. No entanto, carece o primeiro da “chancela administrativa”, termo este utilizado por SANTI¹⁹.

3.2.3.2 Objeto da Homologação

Seguindo com as controvérsias do lançamento por homologação, que se iniciou com o questionamento ao considerar ou não como lançamento, tem-se agora a questão do que é efetivamente homologado: o pagamento antecipado; todos os procedimentos do sujeito passivo com relação à apuração e à definição do quantum ou a atividade exercida pelo sujeito passivo?

¹⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento Tributário. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 220-221

A doutrina nos mostra que o tema não é pacificado, portanto surge a questão: o objeto da homologação seria o pagamento; a apuração realizada pelo sujeito passivo ou a atividade exercida pelo sujeito passivo?

O artigo 150 do Código Tributário Nacional transcrito anteriormente expressa que a homologação será da atividade exercida pelo obrigado.

Não poderia ser diferente, considerando a existência de mecanismos nos tributos que tem por característica o lançamento por homologação, que podem levar, na apuração mensal, à conclusão de que não existe valor a ser recolhido ou, até mesmo contrário, a existência de crédito (com relação ao fisco).

No caso do ICMS, utilizando a apuração mensal, através de débito/crédito e o princípio da não cumulatividade (crédito do imposto gravado nas operações anteriores), pode-se chegar ao resultado final mensal de crédito para o período subsequente, sem nada a recolher. O que a autoridade administrativa vai homologar? O recolhimento “zero”? O crédito para o próximo período? No caso do Imposto de Renda de Pessoa Física, pode ocorrer até mesmo valor a ser restituído.

Não se pode falar em homologação do pagamento ou em homologação dos procedimentos. O que o fisco realiza, e quando realiza, é a homologação da atividade exercida pelo sujeito passivo.

3.2.3.3 Homologação tácita e expressa

Com referência a homologação expressa, aquela em que a autoridade administrativa expressa, de forma inequívoca, a homologação do procedimento realizado pelo sujeito passivo, não deve existir dúvida. Nada obstante alguns autores entenderem, conforme COELHO (2002, p. 404), que raramente o fisco utiliza tal procedimento.

Na verdade, o lançamento por homologação existe quando a administração expressamente concorda com a atividade do contribuinte de calcular por conta da lei o imposto devido, fazendo o seu pagamento. Nesse caso, o lançamento, dito por homologação, é irreversível. Jamais vimos uma homologação formal integral de pagamento feito pelo contribuinte. A homologação não interessa a administração. A sua existência deve-se a cópia de Direito estrangeiro feita sem cuidados críticos. Por isso mesmo, a administração nunca homologa. Prefere deixar correr em aberto o prazo de cinco anos a contar do fato gerador da obrigação tributária, com o fito de fiscalizar o contribuinte quantas vezes quiser e, eventualmente, expedir lançamentos ditos “suplementares”, de ofício.

No que se refere à denominada homologação tácita é que as controvérsias voltam a existir, cuja previsão está no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

§ 4.º 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.

A inércia da Administração pode ser considerada como um ato administrativo? A definição de ato administrativo. Segundo CRETELLA JÚNIOR, citado por ABAL²⁰ é:

A manifestação de vontade do Estado, por seus representantes, no exercício regular de suas funções, ou por qualquer pessoa que detenha, nas mãos, fração de poder reconhecido pelo Estado, que tem por finalidade imediata criar, reconhecer, modificar, resguardar ou extinguir situações jurídicas subjetivas, em matéria administrativa.

Deve-se analisar se a omissão ou não pronunciamento da autoridade administrativa pode se constituir num ato administrativo. De acordo com MELLO (1998, p. 253), o silêncio não pode constituir um ato jurídico.

²⁰ ABAL, Rafael Peixoto. Decadência & Os Tributos Sujeitos ao Lançamento Por Homologação. Curitiba: Juruá Editora Ltda., 2003, p. 48

O silêncio não é ato jurídico. Por isto, evidentemente, não pode ser ato administrativo. Este é uma declaração jurídica. Quem se absteve de declarar, pois, silenciou, não declarou nada e por isto não praticou ato administrativo.

No entendimento de PIETRO (2002, p. 200) existem diversas formas de manifestação da vontade da administração, inclusive o silêncio.

Até o mesmo o silêncio pode significar forma de manifestação da vontade, quando a lei assim o prevê; normalmente ocorre quando a lei fixa um prazo, findo o qual o silêncio da administração significa a concordância ou discordância.

Nada obstante, por outro lado, a não manifestação da administração pública não se constituir em ato administrativo, no entanto, o disposto no artigo 150, § 4º. do Código Tributário Nacional, o silêncio da administração, há de se produzir algum efeito. Não tenham dúvida, inclusive a bem da segurança relações jurídicas.

Esse efeito é a decadência, ou seja, é a impossibilidade do fisco rever os procedimentos efetuados pelo sujeito passivo, se decorrido o prazo previsto no Art 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

SANTI (1999, p. 223-224) corrobora o posicionamento afirmando: “Não há ato administrativo tácito que homologa o crédito formalizado pelo particular: é a decadência do direito da administração efetuar de ofício este ‘lançamento’ (art. 150, § 4º) que outorga definitividade ao crédito tributário instrumental”.

O lançamento por homologação, o mais controvertido dos três, apresenta também algumas características de concepção fictícias, para que não conflite com preceitos do próprio Código Tributário Nacional. Primeiramente, com a natureza constitutiva do lançamento pregado pelo mesmo e, depois, com a prerrogativa expressa de que somente a autoridade administrativa pode efetuar o lançamento.

Para que não caracterizasse a existência de tributo sem lançamento e que fosse realizado somente pela autoridade administrativa, transferiram-se todos os procedimentos de apuração para o sujeito passivo, ficando a mercê da homologação de forma tácita ou expressa pelo fisco, na tentativa de caracterizar esse ato como lançamento: lançamento por homologação.

Por fim, o lançamento por homologação por si só, em algumas situações, não é suficiente, necessitando a autoridade administrativa utilizar-se do lançamento de ofício. Para efeito de esclarecimento e considerando a possibilidade de que a rotina dos procedimentos pudesse levar a confundir auto de infração com lançamento, temos que o auto de infração não é lançamento, ele pode conter o lançamento, conforme bem define BALEEIRO (2003, p. 789).

O auto de infração tem sempre e necessariamente como pressuposto a prática de um ilícito. O motivo que leva à realização de um auto de infração reside, assim, na existência de uma relação jurídica sancionatória, o que não acontece no lançamento.

O lançamento regularmente constituído e notificado ao sujeito passivo, somente pode ser alterado na forma prevista no artigo 145 do Código Tributário Nacional, que prescreve:

Art. 145 - O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.

4 DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

4.1 Decadência e prescrição no Direito – Decadência e prescrição no Direito Tributário – conceitos e normas.

É muito difícil falar sobre a decadência sem versar sobre a prescrição, pois provocam situações que guardam certa analogia. Ambos os institutos confundem-se por vezes e até mesmo mostram-se interligados, principalmente quando a legislação não os distingue com a necessária clareza.

A diferenciação entre os institutos da prescrição e da decadência é uma das maiores divergências existentes no direito. Desde os primeiros estudos medievais sobre o Direito Romano até os dias atuais são inúmeras as tentativas de estabelecer as diferenças fundamentais existentes entre as duas espécies de prazos extintivos.

A previsão legal é de que os institutos da decadência e prescrição são modalidades de extinção do crédito tributário, conforme disposto nos artigos 156, V, 173 e 174 do Código Tributário Nacional. Prevê o art. 156, V, que: “Extinguem o crédito tributário: (...) V – a prescrição e a decadência”. O art. 173, que trata da decadência, prevê que o “direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.”

Segundo o disposto no art. 174 do Código Tributário Nacional, a prescrição ocorre da seguinte forma:

A ação de cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”, podendo a mesma ser interrompida: “I – pela citação pessoal feita ao devedor; II – pelo protesto judicial; III – por qualquer ato judicial que constitua em mora

o devedor; e IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

A decadência em matéria tributária consiste na inércia das autoridades fiscais, pelo prazo de cinco anos, para efetivar a constituição do crédito tributário, tendo por início da contagem do tempo o instante em que o direito nasce. Durante o quinquênio, qualquer atividade por parte do fisco em relação ao tributo faz com que o prazo volte ao estado original, ou seja, no caso de um tributo cujo prazo para sua decadência esteja para ocorrer faltando um dia, e ocorrendo o lançamento por parte do fisco, não há mais que se falar em decadência. Dessa forma, feito o lançamento e notificado o sujeito passivo da obrigação tributária, dentro do prazo de cinco anos, não há mais que se falar em decadência, pois a partir de então o crédito tributário existe, podendo o fisco exigir a satisfação da obrigação, por prazo igual de cinco anos, sob a pena de, caso nada faça nesse período, ocorrer a prescrição

A prescrição, por sua vez, consiste na perda do direito por parte da autoridade fiscal, em proceder à cobrança da obrigação tributária, apurada pelo lançamento e consubstanciada pela sua notificação ao sujeito passivo. Como bem assevera JOSÉ CARLOS DE SOUZA COSTA NEVES, “enquanto a decadência interfere na “exigibilidade” do crédito tributário, a prescrição afeta a “exeqüibilidade” desse crédito”. (NEVES, 1998, p. 190).

No direito civil – conforme assinalou CÂMARA LEAL ²¹-, tem sido árdua a tarefa de estabelecer a definição do conceito de decadência e determinar sua diferença em relação à prescrição. Segundo a doutrina civilista, a própria lei ora confunde os dois institutos com definições inadequadas, ora se omite com relação à questão da decadência.

Em breve síntese, LUCIANO AMARO resume bem essa controvérsia:

“A distinção entre prescrição e decadência ora tem fulcro no objeto sobre que incidem (ação ou direito), ora na origem da ação (prevista para atuar o direito ou para protegê-lo de agressão), ora na definição legislativa (atendendo-se, pois, à rotulação que der o legislador), ora na natureza dos

²¹ CÂMARA LEAL, Antônio Luiz da. Da Prescrição e da Decadência. São Paulo: Livraria Acadêmica, 1939, p. 133

direitos (conforme se trate de direitos a uma prestação ou de direitos potestativos), ora nas conseqüências ou efeitos” (AMARO, 2002, p. 374).

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

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

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

É de decadência o prazo estabelecido pela lei, ou pela vontade unilateral ou bilateral, quando prefixado ao exercício do direito pelo seu titular. E é de prescrição, quando fixado, não para o exercício do direito, mas para o exercício de ação que o protege. (CÂMARA LEAL, 1939, p. 114).

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

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

A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Quando se tratar de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, no qual a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos tem como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador. Ou seja, transcorridos cinco anos a contar do fato gerador,

quer tenha havido homologação expressa, quer pela homologação tácita, está precluso o direito da Fazenda de promover o lançamento de ofício, para cobrar imposto não recolhido, exceto nos casos de evidente intuito de fraude, onde a contagem do prazo decadencial fica na regra geral, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

Como é sabido o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato impositivo, ou seja, aquela circunstância descrita na lei como hipótese em que há incidência de tributo verifica-se tão somente obrigação tributária que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

Como visto, nascida à obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador, é

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

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

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

A prescrição contra a Fazenda Pública, especificamente no campo tributário, não destoa, quer quanto ao prazo, quer quanto ao marco inicial de contagem, das regras gerais antes postas. Com efeito, os arts. 165 e 168 do Código Tributário Nacional assim determinam, *in litteris*:

Art. 165 - O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no §4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

(...).

Art. 168 - O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

A clareza dos dispositivos, a princípio, não deixaria margem para dúvida quanto ao marco inicial aplicável na contagem da prescrição quinquenal. Este momento, em regra, seria o da extinção do crédito tributário pelo pagamento. Destaque-se, pagamento, só pagamento, sem qualquer adjetivação. A intercalação presente no dispositivo legal ("seja qual for à modalidade do seu pagamento") afasta questionamentos dos mais recalcitrantes e férteis intérpretes da legislação tributária.

4.2 Decadência e prescrição como regras de Direito Tributário

Os direitos, em princípio, têm eficácia ilimitada no tempo, portanto parece incompreensível a existência da decadência e da prescrição. Assim devemos buscar ontologicamente o fundamento pelo qual determinado direito perde parte de sua eficácia e outros não. O fato é que tanto a decadência quanto a prescrição existem em nosso direito positivo.

O Código Tributário Nacional distingue a prescrição da decadência (ou preclusão). Atribui-lhes, entretanto, idênticos efeitos. Uma e outra extinguem o crédito tributário (art.

156, V). E também a obrigação tributária (art. 13, § 1º).

Em matéria tributária, a decadência é sinônimo de caducidade. Refere-se ao exercício do direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário por meio do lançamento. Ou seja, decadência é o lapso de tempo estipulado em lei (complementar) para que a administração tributária realize o ato de lançamento e constitua o respectivo crédito tributário. Caso o lançamento não se efetive no prazo estipulado em lei, perde a administração tributária o direito subjetivo de exigir o tributo, extinguindo-se o crédito tributário em consequência da sua inércia. Pela decadência, fica a Fazenda Pública impedida de efetuar o lançamento e constituir o crédito tributário. Logo, a decadência atinge o direito de lançar ou constituir o crédito tributário.

No Direito Tributário a prescrição significa a perda do direito de ação e, de toda sua capacidade defensiva, por não ter sido exercida durante certo tempo. A prescrição ocorre, somente, depois de definitivamente constituído o lançamento do crédito tributário, que se dá depois de expirado o prazo de recurso ou após a decisão administrativa definitiva do órgão julgador pela procedência, total ou parcial, do lançamento do crédito tributário.

Por outro lado, o objetivo da decadência é o de extinguir direitos. O vocábulo é formado pelo prefixo latino *de*, pela forma verbal *cado*, do verbo latino *cadere* (cair) e pelo sufixo *encia*, do latim *entia* (ação ou estado), significando, portanto, literalmente, a ação de cair ou o estado daquilo que caiu.

O sujeito ativo de uma obrigação tem o direito potencial de exigir o seu cumprimento. Se, porém, a satisfação da obrigação depender de uma providência qualquer de seu titular, enquanto esta providência não for tomada, o direito do sujeito ativo será apenas latente. Prescrevendo a lei um prazo dentro do qual a manifestação de vontade do titular em relação ao direito deva se verificar e se neste prazo ela não se verifica, ocorre a decadência,

fazendo com que desapareça o direito. O direito “caduco” é igual ao direito inexistente.

Em direito tributário, a questão acerca da delimitação do que seja prazo prescricional e decadencial tem sido objeto de inúmeras dúvidas e contradições, na doutrina e na jurisprudência. O certo é que, em matéria tributária, o direito e a ação têm nascimento distinto em todas as situações, o que acaba por facilitar a distinção entre a decadência e a prescrição, especialmente quanto aos efeitos e qualidades que a ordem jurídica lhes empresta, mas ainda assim parece tormentosa a diferenciação de natureza intrínseca entre eles.

O objeto da decadência em matéria tributária é representado pela obrigação tributária, quando o sujeito ativo é o ente tributante. Quando o sujeito ativo é o contribuinte, o direito da decadência é o de haver a restituição do indébito, sendo que o direito do contribuinte à repetição de indébito, na opinião da maioria dos juristas, é sujeito a prazo decadencial, sendo que tantos outros entendam ser prazo de natureza prescricional.

PAULO DE BARROS CARVALHO assim define a decadência:

A decadência ou caducidade é tida como fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo. Para que as relações jurídicas não permaneçam indefinidamente, o sistema positivo estipula certo período a fim de que seus titulares de direitos subjetivos realizem os atos necessários à sua preservação, e perante a inércia manifestada pelo interessado, deixando fluir o tempo, fulmina a existência do direito, decretando-lhe a extinção. (CARVALHO, 1998, p. 313).

Já por seu turno, a palavra prescrição deriva do vocábulo *praescriptio*, derivado, por sua vez, do verbo *praescribere*, formado de *prae* (antes) e de *scribere* (escrever). A significação literal é “escrever antes” ou “escrever previamente”.

Na sua origem, a prescrição tinha conotação de preempção. Ao invés de impedir o recurso à ação, extinguiu a ação que fora iniciada e que tinha um prazo para terminar, sob pena de extinção sem decisão de mérito. Por isso explica-se o uso em processos judiciais, da expressão prescrição *intercorrente*, que tecnicamente não seria apropriada, posto que, ou a

prescrição verifica-se antes de iniciada a ação que visa atingir, ou, quando intentada, dela não mais se cogita.

O objeto da prescrição é a ação ou o direito à tutela jurisdicional do Estado, e seu efeito é a extinção da pretensão ao direito.

Não há que se confundir, contudo, a faculdade de agir em juízo para fazer com que prevaleça um direito. Uma vez extinto o direito, conseqüentemente estará extinta a faculdade de agir, pois à ação, faltará objeto. Porém, extinta a faculdade de agir, não se poderá falar no desaparecimento total e efetivo do direito, que mesmo impotente, permanecerá latente, enquanto não satisfeito.

São condições para que ocorra a prescrição: a) existência de uma ação exercitável; b) inércia do titular da ação pelo seu não exercício; e c) continuidade dessa inércia durante certo período de tempo.

Na prescrição, embora o direito permaneça vivo, estará despojado dos meios para que venha a ser judicialmente reconhecido. Se o sujeito beneficiado com a prescrição vier a satisfazer o direito espontaneamente, mesmo após ele ter se tornado inoperante, não terá ele direito à repetição, tal como ocorre na decadência.

O principal fundamento da prescrição é a necessidade de serem fixadas as relações jurídicas incertas, suscetíveis de dúvidas e controvérsias, encerrando-se dita incerteza em um lapso determinado de tempo. Outro interesse é o de ordem pública, onde a prescrição serve à segurança e à paz pública.

Este tem sido o entendimento predominante tanto na doutrina quanto na jurisprudência, mesmo existindo alguns outros doutrinadores que procuram apresentar, como fundamento ao presente instituto, como sendo o castigo imposto à negligência.

Deve ser explicitado, pois interessa particularmente a este estudo, que o termo inicial

da prescrição começa a fluir quando ocorre a violação de um direito e nisso não há discrepância entre os doutrinadores que se dedicaram à análise deste instituto.

5 REGRAS DE DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

5.1 Termo inicial para contagem do prazo decadencial

Como já foi dito, a decadência em matéria tributária consiste na inércia das autoridades fiscais, pelo prazo de cinco anos, para efetivar a constituição do crédito tributário, tendo por início da contagem do tempo o instante em que o direito nasce. Durante o quinquênio, qualquer atividade por parte do fisco em relação ao tributo faz com que o prazo volte ao estado original, ou seja, no caso de um tributo cujo prazo para sua decadência esteja para ocorrer faltando um dia, e ocorrendo o lançamento por parte do fisco, não há mais que se falar em decadência.

Inércia em matéria tributária é a falta de iniciativa das autoridades fiscais em tomar uma atitude para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de agir, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

O Código Tributário Nacional fixa o prazo de cinco anos para o sujeito ativo da relação tributária, efetuar o lançamento do tributo (art. 150, § 4º, e art. 173), sendo que este se trata de um prazo decadencial.

O início do prazo da decadência, no direito privado, em muitas oportunidades, se confunde com a data do nascimento do direito.

No Direito Tributário, no entanto, nem sempre é assim. O início da contagem do prazo de decadência do crédito tributário firma-se, regra geral, de acordo com o tipo de lançamento a que o tributo esteja submetido, ou então, tendo em vista determinados eventos fixados em lei.

O caput do artigo 173 do Código Tributário Nacional contempla a decadência e estipula nos seus incisos, de forma geral, o início da contagem do prazo decadencial do direito do Estado em efetuar o lançamento tributário.

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.

Por outro lado, o artigo 150, § 4.º do Código Tributário Nacional, estipula o prazo de cinco anos, caso a lei não fixe outro prazo, para expirar o prazo da Fazenda Pública se pronunciar a respeito da homologação.

Desse modo, não resta dúvida sobre a aplicação do artigo 173 do CTN para os tributos sujeitos ao lançamento por ofício e por declaração. E do artigo 150, § 4.º do CTN para os tributos sujeito ao lançamento por homologação.

5.1.1 Tributos sujeito ao lançamento de ofício e por declaração

Como visto, anteriormente, o lançamento de ofício (art. 149 do CTN), corresponde à data a partir da qual se pode efetuar o lançamento, o que normalmente coincide com a ocorrência do fato gerador e o lançamento por declaração é aquele em que o fisco aguarda a prestação de informações pelo sujeito passivo para então efetuar lançamento, bem como que a fluência do prazo decadencial pressupõe inação do titular do direito exercitável, somente a partir do vencimento do prazo para prestar a declaração é que se inicia a possibilidade de ser

efetuado o lançamento, seja ela prestada ou não.

O art. 173 do Código prevê prazo decadencial de cinco anos, com três hipóteses de termo inicial:

A - Na primeira (art. 173, I), que se constitui na regra geral, o termo inicial do prazo é primeiro dia do exercício (financeiro; atualmente, coincide com o ano civil) seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Esta regra se aplica a todas as hipóteses de lançamento “de ofício” e “por declaração”.

Como visto, nestas situações o prazo de cinco anos, do direito que a Fazenda Pública tem para efetuar o lançamento, começa a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O marco inicial para a contagem do prazo depende da natureza do tributo e da ocorrência do seu fato gerador.

Como por exemplo, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). A ocorrência do fato gerador, ou fato imponible é a propriedade do veículo no dia 1º de janeiro de cada ano, em relação aos veículos cuja primeira aquisição ocorreu em exercícios anteriores.

Cabendo, ainda, fazer menção ao Imposto Sobre Transmissão *inter vivos* de Bens Imóveis e Direitos a eles relativos, bem como o Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural, a título exemplificativo de tributos sujeita à modalidade de lançamento por declaração.

B - O inciso II do art. 173 cuida de hipótese particular de lançamento efetuado com vício de forma; neste caso, o termo inicial do prazo “decadencial” é a data em que se tornar definitiva (é, aquela a partir da qual não cabe mais recurso) a decisão (administrativa ou judicial) que o houver “anulado” (ou declarado nulo).

Na verdade, aqui, somente por ficção jurídica pode-se dizer que se está diante de prazo decadencial, uma vez que a lei está, de fato, prevendo, a um só tempo, a suspensão (durante o processo, administrativo ou judicial, em que se discute a validade do lançamento) e

a interrupção (a partir da decisão definitiva) do prazo, o que, de acordo com a doutrina tradicional só é possível em caso de prescrição.

C - Finalmente, a hipótese prevista no parágrafo único do art. 173 apenas se aplica aos casos em que houve, ou há, um processo de investigação por parte da autoridade administrativa, o qual poderá, ou não, resultar em lançamento (de ofício.).

É de se observar, que o marco inicial estipulado o artigo 173, I, do CTN não suscita qualquer tipo de dúvida. Não é o mesmo com relação ao inciso II, o qual considera que o marco inicial para a contagem do prazo é transposto para a data em que se tornar definitiva a decisão que anulou por vício formal o lançamento: “da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”.

Parte da doutrina voltou-se contra o dispositivo argumentando tratar-se de uma interrupção do prazo decadencial, proporcionando ao fisco um lapso temporal bastante dilatado, para realizar o lançamento.

O terceiro marco, previsto no artigo 173 do CTN, está inserido no parágrafo único, que antecipa o início de fluência do prazo, caso o fisco realize alguma notificação ao sujeito passivo de qualquer medida preparatória.

5.1.2 Tributos sujeito ao lançamento por homologação

No caso em discussão, vale a pena traçar alguns comentários acerca do denominado lançamento por homologação, previsto no art. 150, *caput*, do Código Tributário Nacional, no qual o contribuinte auxilia ostensivamente a Fazenda Pública na atividade do lançamento, cabendo ao fisco realizá-lo de modo privativo, homologando-o, conferindo a sua exatidão. Verifica-se, que o grau de participação do particular nesta espécie de lançamento atinge nível de suficiência capaz de compor a pretensão tributária limitando-se a autoridade administrativa

competente tão-somente a uma atividade de controle *a posteriori* do procedimento de apuração exercido.

No lançamento por homologação, o direito subjetivo da Fazenda de constituir créditos tributários decai em cinco anos a contar da ocorrência do fato imponible, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

A jurisprudência pacificou-se no sentido de que o prazo decadencial para Fazenda Pública constituir crédito tributário no lançamento por homologação é de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05 (cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Ora, o próprio Código Tributário Nacional fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da administração tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do Código, que o prazo quinquenal teria início a partir “do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, a administração tributária preparasse o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o Código, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo à obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Nesta ordem, é de se refutar, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do Código Tributário Nacional.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não

homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao “conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN”.

Faz-se necessário lembrar que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

Assim sendo, ainda que não haja pagamento, ocorrendo o fato imponible, isto é, nascida a obrigação tributária, após o decurso de 5 (cinco) anos considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário se a Fazenda, nesse período, permanecer silente, privilegiando o princípio que o direito não socorre ao que dorme.

Não há dúvidas de que o legislador tributário, com a criação do lançamento por homologação, procurou uma forma de contornar a problemática da estrita vinculação do ato de lançamento à autoridade administrativa (daí a impossibilidade no direito pátrio de se falar no impropriamente denominado "autolancamento") a despeito da existência de tributos cuja natureza exige a sua apuração, quantificação e, conforme o caso, o seu recolhimento, sem

prévia manifestação da administração (exs: tributos sujeitos à retenção na fonte e os impostos indiretos, tais como o ICMS e o IPI). A doutrina, no entanto, diante à insuficiência da construção normativa engendrada pelo legislador tributário, identifica contradições e incoerências no tratamento da matéria.

Da mesma forma, não há dúvidas que a homologação expressa ou tácita termina sendo a forma pela qual o fisco, concordando com a apuração realizada pelo contribuinte, realiza o lançamento tributário.

Assim, objeto da homologação é a atividade de apuração, e não o pagamento do tributo.²²

É a atividade que, diante de determinada situação de fato, afirma existente o tributo e apura o montante devido, ou afirma inexistente o tributo e assim ausente a possibilidade de constituição de crédito tributário. É aquela atividade que, sendo privativa da autoridade administrativa, é em certos casos, por força de lei, desenvolvida pelo contribuinte e assim, para que possa produzir os efeitos jurídicos do lançamento carece da homologação. Com esta a autoridade faz sua aquela atividade de fato desempenhada pelo contribuinte. Assim, se o contribuinte fez a apuração e informou o valor do tributo ao fisco, prestando a informação (DCTF, GIA, etc.), a autoridade administrativa pode fazer o lançamento, simplesmente homologando aquela apuração feita pelo contribuinte, e se não houve o pagamento, notificá-lo para pagar, tal como se houvesse terminado um procedimento administrativo de lançamento de ofício.

Não obstante o art. 150, em seu parágrafo primeiro, refira-se à homologação do lançamento, e em seu parágrafo quarto contenha a expressão “considera-se homologado o lançamento”, na verdade não se homologa o lançamento, pois o lançamento, nesta hipótese, consiste precisamente na homologação. Homologação da atividade de apuração ou

²² SAKAKIHARA, Zuudi. Código Tributário Nacional Comentado, coord. de Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 584

determinação do valor do tributo e, sendo o caso, da penalidade, que afinal consubstanciam o crédito tributário. O que existe antes da homologação não é, em termos jurídicos, um lançamento. Toda a atividade material desenvolvida pelo contribuinte para a determinação do valor devido ao fisco não é, do ponto de vista rigorosamente jurídico, o lançamento, pois esta é atividade privativa da autoridade administrativa. Atividade que, em se tratado de lançamento por homologação, consiste simplesmente na homologação. (É certo que o § 1º, do art. 150, referindo-se à homologação do lançamento, parece admitir que se deve considerar a atividade de apuração, desenvolvida pelo contribuinte, como lançamento. Cuida-se, porém, de simples impropriedade terminológica. A palavra lançamento, aí, está empregada no sentido de apuração do valor do tributo. Não no sentido técnico jurídico de constituição do crédito tributário).

Neste momento, acreditamos ser interessante fazer uma abordagem nas formas de interpretações existentes:

A) Sujeito passivo apura e recolhe integralmente ou parcialmente o tributo devido: Quando o sujeito passivo apura o valor devido, e recolhe integralmente o tributo, trata-se da situação fática ideal que o legislador previu ao contemplar com um lapso temporal menor para a ocorrência da decadência. É a própria essência do lançamento por homologação. O *dies a quo*, ou o termo inicial para contagem do prazo decadencial, é a partir do fato gerador. Como suporte fático no § 4º do artigo 150, do CTN. Quando o recolhimento é menor que o valor devido, ou seja, parcial o posicionamento predominante na doutrina leva a considerar a hipótese como similar à anterior. Ou seja, independentemente de o recolhimento ter sido integral ou parcial, o termo inicial para contagem se inicia da ocorrência do fato gerador.

B) Sujeito passivo apura e não recolhe o tributo devido: Essa hipótese provoca

divergência na doutrina dependendo do entendimento adotado com relação ao objeto da homologação. Quando o objeto da homologação é o pagamento, e não ocorrendo, a regra a ser aplicada é do artigo 173, I do CTN, sendo o termo inicial para contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte. Se, por acaso, o objeto da homologação é o procedimento (atividade) realizado pelo sujeito passivo inclina-se a aceitar que o termo inicial obedecerá ao artigo 150, § 4.º do CTN.

C) Sujeito passivo não apura e não recolhe o tributo devido: Nessa situação, independentemente do posicionamento adotado com relação ao objeto da homologação, existem aqueles que entendem não haver o que se homologar e, nestes casos, o Fisco deveria utilizar o lançamento de ofício, onde o *dies a quo*, para contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte, na forma do artigo 173, I do CTN.

Entretanto, a minha posição pessoal é que objeto da homologação é a atividade exercida pelo contribuinte, e não o procedimento de apuração ou o pagamento do tributo. Aliás, esta é a posição majoritária no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, órgão julgador de segunda instância dos processos em matéria tributária na área federal, conforme os acórdãos abaixo relacionados:

BRASIL. Ministério da Fazenda. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Quarta Turma. Decadência – Tributo Sujeito a Lançamento por Homologação - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O pagamento do tributo é irrelevante para a caracterização da natureza do lançamento tributário. O imposto de renda pessoa física é tributo que se amolda à sistemática prevista no art. 150 do CTN, chamado lançamento por homologação, de forma que o prazo decadencial é o previsto no parágrafo 4º do referido dispositivo. (Recurso nº 104-133006 - Recorrente: Fazenda Nacional - Recorrida: 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes - Sujeito Passivo: José Aparecido de Carvalho – Relator: Wilfrido Augusto Marques - Sessão de 22 de Setembro de 2005 - Acórdão nº CSRF/04-00.125).

BRASIL. Ministério da Fazenda. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Primeira Turma. Decadência – Lançamento Por Homologação – Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática de lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o prazo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato

gerador. A ausência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo. (Preliminar de decadência acolhida. Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido e não provido. Acórdão nº CSRF/01-04.603, de 11 de agosto de 2003).

5.1.3 Nos casos de dolo, fraude ou simulação

No que tange à fraude, merece transcrição a lição de SÍLVIO RODRIGUES (1995, p. 226):

Age em fraude à lei a pessoa que, para burlar princípio cogente, usa de procedimento aparentemente lícito. Ela altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma. O sujeito se coloca simuladamente em uma situação em que a lei não o atinge, procurando livrar-se de seus efeitos.

A simulação consiste na "prática de ato ou negócio que esconde a real intenção" (VENOSA, 2003, p. 467), sem necessidade de prejuízo a terceiros (2003, p. 470).

A verificação do fato de determinada vontade tendente a ocultar a ocorrência do fato gerador ou encobrir suas reais dimensões, manifestada de forma efetiva na consecução distorcida das obrigações formais do contribuinte, serve como base material para a verificação da existência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a configuração desse ilícito interessa ao direito tributário na medida em que colabora na determinação da regra da decadência aplicável ao caso concreto.

O fato jurídico da existência ou não de dolo, fraude ou simulação (parte final do art. 150, § 4º, do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nestes dispositivos, ser constituída na via administrativa, determinando, desse modo, a obrigatoriedade do lançamento de ofício (art. 149, VII, do CTN) ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita. Deve-se observar que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houver pagamento antecipado,

seja porque o contribuinte não o efetuou, ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação não de ser apurados no procedimento administrativo de fiscalização realizado de ofício, não servindo como hipóteses determinantes no prazo diferenciado de decadência.

Nestes casos o Código Tributário Nacional não fixa um prazo específico para operar a decadência, exigindo um esforço enorme do hermenêuta para a solução dessa questão sem deixar, no entanto, de atender, também, o princípio da segurança nas relações jurídicas, de modo que os prazos não fiquem *ad eternum* em aberto. Os prazos do Direito Civil são inaplicáveis por serem específicos às relações de natureza particular.

A solução mais adequada e pacífica nos tribunais superiores é no sentido de se aplicar a regra do art. 173, I (exercício seguinte) para os casos do art. 150, § 4º do CTN (lançamento por homologação); e a regra do art. 173, parágrafo único do CTN nos demais casos – lançamento não efetuado em época própria ou a partir da data da notificação de medida preparatória do lançamento pela Fazenda Pública.

Embora o prejuízo a terceiro, que, no caso, é a Administração Pública, não seja requisito desses vícios, o fato é que, conforme já dito acima, não se concebe que alguém deles se utilize sem interesse econômico.

Por isso, ainda que tenha havido pagamento, a existência de dolo, fraude ou simulação causa suspeita, razão pela qual o Código Tributário Nacional impede a extinção do crédito tributário no caso da ocorrência desses ilícitos.

É nessa linha que autores como JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, mencionado por EURICO MARCOS DINIZ DI SANTI (2001, p. 165), assinala que ao direito tributário o que importa não é o dolo, a fraude ou a simulação, mas seu resultado.

Quanto a isso, vale lembrar o que dispõe o art. 136 do Código Tributário Nacional,

verbis:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Isso, obviamente, não afasta a aplicação de eventuais sanções especificamente pelas condutas dolosas, fraudulentas ou simuladas, conforme se infere, por exemplo, da Lei Federal n.º 8.137, de 1990, e do art. 137 do próprio Código Tributário Nacional.

Sem embargo da exposição feita nesse tópico, costuma-se apontar nessa parte final do § 4.º do art. 150 do CTN uma lacuna, uma vez que não haveria tratamento legal quanto ao prazo para lançar quando presente dolo, fraude ou simulação (AMARO, 2002, p. 356; p. 394).

Seguindo esse entendimento, alguns doutrinadores defendem que se deveria aplicar, por analogia, a regra do art. 173, I, do CTN.

Assim, por exemplo, PAULO DE BARROS CARVALHO (1996, p. 291):

b) falta de recolhimento, integral ou parcial, de tributo, cometida com dolo, fraude ou simulação – o trato de tempo para a formalização da exigência e para a aplicação de penalidades é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Assim sendo e tendo em vista que o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco e inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio), deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do CTN, mesmo porque nenhuma relação jurídico-tributária poderia protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

5.1.4 Nos casos de anulação de lançamento por vício formal

O artigo 173, II do Código Tributário Nacional estabelece que o direito da Fazenda

Nacional constituir o crédito tributário se extingue após cinco anos da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Portanto, a anulação de ato administrativo por vício formal devolve à Fazenda Pública a possibilidade da feitura de novo lançamento sobre a mesma matéria tributável.

É nesse sentido, que caminha a jurisprudência administrativa tributária, conforme se constata no julgado baixo:

BRASIL. Ministério da Fazenda - Primeiro Conselho de Contribuintes. Primeira Câmara. Processo Administrativo Fiscal – Anulação de Lançamento por Vício Formal – Decadência – Novo Lançamento – O artigo 173, II do Código Tributário Nacional estabelece que o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário se extingue após cinco anos da data em que tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. (Recurso nº 139.666 - Recorrente: Industrial Madereira Curuatinga Ltda. - Recorrida: 1ª Turma Da DRJ em Belém – PA. – Relator: Caio Marcos Cândido - Sessão de 20 de maio de 2005 - Acórdão nº 101-94.998).

A data em que se torna definitiva uma decisão é aquela a partir de quando não se pode mais interpor recurso, nos termos da lei regente do respectivo processo, seja administrativo, seja judicial (SANTI, 2001, p.167).

Vício formal diz respeito a qualquer inexatidão na observância das normas que regem o procedimento do lançamento em si, sua maneira de realização.

O vício material, por sua vez, relaciona-se com a existência dos elementos da obrigação tributária, que é a matéria tratada no lançamento.

Registro a possibilidade de coexistirem ambos os vícios em um lançamento.

Entretanto, embora a anulação por vício formal abra novo prazo decadencial para lançar, o mesmo não se pode garantir quando está presente um vício material.

Por fim, deve ser mencionado o entendimento de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO (2000, p. 225) e de EURICO MARCOS DINIS DI SANTI (2001, p. 181) de que a anulação do lançamento por vício formal somente pode ser efetivada enquanto não extinto o

direito da Fazenda, nos termos do art. 149 do Código Tributário Nacional.

Ressalte-se, entretanto, que essa restrição do parágrafo único do art. 149 do CTN parece dizer respeito tão-somente ao lançamento efetuado com vício material ou ausência de lançamento, e não ao lançamento efetuado com vício formal.

Isso porque o lançamento com vício formal, conforme visto acima, interrompe o prazo decadencial, impedindo a extinção do direito de lançar.

Somente o vício material ou a ausência de lançamento é que permite a continuidade de fluência do prazo decadencial.

5.1.5 Nos casos de imposto de renda apurado de forma anual

Deve se esclarecer, inicialmente, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa jurídica, tributado pelo lucro real anual e o imposto de renda pessoa física.

É entendimento do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao qual me filio, que em se tratando de lucro real anual, o termo inicial ocorre na data do encerramento do balanço anual (31 de dezembro do ano-calendário), assim

como, sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual o marco inicial para a contagem do prazo decadencial seria 31 de dezembro de cada ano-calendário.

É sabido que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o ajuste final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado, e a autoridade o homologará expressa ou tacitamente no decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador.

Assim, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos, da regra geral (art. 173 do CTN), já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios.

Repetindo, ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo à obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.

No âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes, as divergências se manifestavam quer quanto à caracterização da natureza do lançamento, quer quanto à fixação do dies a quo para a contagem do prazo de decadência.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais dirimindo as divergências, já em 1999, uniformizou a jurisprudência no sentido de que, antes do advento da Lei nº 8.383/91, o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica era tributo sujeito a lançamento por declaração, passando a ser por homologação a partir desse diploma legal.

Uma vez aceito tratar-se de lançamento por homologação, resta fixar dies a quo para contagem do prazo de decadência.

O lançamento por homologação é o lançamento típico de todos aqueles tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo a obrigação de quando ocorrido o fato gerador identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade, como explicitado no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

A natureza do lançamento não se altera se, ao praticar essa atividade, o sujeito passivo não apura o imposto a pagar (por exemplo, se houver prejuízo, no caso de IRPJ, ou, na hipótese de Imposto de Importação, se for o caso de alíquota reduzida a zero).

O que define se o lançamento é por declaração ou por homologação é a legislação do tributo e não a circunstância de ter ou não havido pagamento.

A Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes já firmou jurisprudência no sentido de que nos casos de lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem

do prazo decadencial é o primeiro dia após a ocorrência do fato gerador.

Como visto, nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para o fisco constituir o crédito tributário via lançamento de ofício, começa a fluir a partir da data do fato gerador da obrigação tributária, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, caso em que o prazo começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Nos casos de opção por apurar o tributo em bases anuais, a data do fato gerador da obrigação tributária ocorre em 31.12 de cada ano. Ou seja, para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real anual o termo inicial é a data do encerramento do balanço anual e para as pessoas físicas o marco inicial da contagem é 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

5.2 Prazo decadencial das contribuições sociais do sistema de seguridade social

Quanto ao prazo decadencial das contribuições sociais do sistema de seguridade social (CSLL, PIS, COFINS, FINSOCIAL), o nosso entendimento é que a questão não se pode por à luz do art. 45 da Lei 8.212/91, mas diante de todo o ordenamento jurídico que disciplina essa matéria, tendo-se em vista o entendimento da doutrina e da jurisprudência a respeito.

Toda lei nova deve ser interpretada dentro da sistemática jurídica em que se integra. Cabe ao aplicador da lei, com base nos princípios de interpretação das regras jurídicas, ajustar a sua dicção às normas constitucionais e complementares vigentes para encontrar a sua precisa compreensão, dando-lhe o devido espaço na ordem jurídica e sua exata aplicação aos fatos subjacentes.

E isso não significa negar-lhe aplicação por inconstitucionalidade ou por qualquer

outra razão. É, como se disse, interpretá-la em consonância com outras normas e o próprio Direito. Declarar a inconstitucionalidade de lei é negar-lhe validade perante a Constituição, o que só a Suprema Corte pode fazer.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (2000, p. 54), comentando o art. 195, da Carta Magna, diz que:

Discutiu-se no passado, se havia duas classes de contribuições sociais, ou seja, aquelas de natureza tributária (art.149) e as outras, sem essa natureza (art. 195). A Suprema Corte colocou ponto final no debate ao declarar que a Constituição brasileira hospeda um único tipo de contribuição social, e que esta tem natureza tributária.

Se a decadência segue a lei complementar, cujo prazo de caducidade é de cinco anos, e a Lei nº 8.212/91 estabelece prazo de dez anos, é óbvio que esse prazo não se aplica a estas contribuições (CSLL, PIS, COFINS, FINSOCIAL), que, como já se comentou, têm natureza tributária.

Da mesma forma, discordo do entendimento de que a homologação de que trata o art. 150, § 4º, do CTN ocorre quando tiver havido pagamento do tributo.

Esse entendimento está apoiado na jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes e na Câmara Superior de Recurso Fiscais, conforme se verifica dos acórdãos abaixo:

BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. Primeira Câmara. Decadência - CSLL - Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, e não sendo caso de dolo, fraude, ou simulação, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é a data de ocorrência do fato gerador. Segundo jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a decadência da CSLL se submete às regras do CTN. Para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real e que optarem pelo pagamento mensal com base em estimativas, o termo inicial é a data do encerramento do balanço anual. (Recurso nº 148.636 – Recorrente: Eletrodados S.A. – Recorrida: 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte – MG – Relator: Sandra Maria Faroni - Sessão 01 de março de 2007 – Acórdão nº 101-96.017).

BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Primeira Turma. Decadência – A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em conformidade com os arts. 149 e 195, § 4º, da Constituição Federal, tem

natureza tributária, consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, por unanimidade de votos, no RE Nº 146.733-9-SÃO PAULO, o que implica na observância, dentre outras, às regras do art. 146, III, da Constituição Federal de 1988. Desta forma, a contagem do prazo decadencial da CSLL se faz de acordo com o Código Tributário Nacional no que se refere à decadência, mais precisamente no art. 150, § 4º. O artigo 45 da Lei n. 8.212/91, como toda regra nova deve ser interpretada de acordo com a sistemática jurídica em que se insere. Cabe ao exegeta e ao aplicador da lei, com base nos princípios de interpretação das regras jurídicas, ajustar a sua dicção às normas constitucionais e complementares vigentes para encontrar a sua precisa compreensão, dando-lhe o devido espaço na ordem jurídica e sua exata aplicação aos fatos subjacentes. E isso não significa negar aplicação a lei por inconstitucionalidade. É, como se disse, interpretá-la em consonância com outras normas e o próprio Direito. Declaração de inconstitucionalidade de lei é negar-lhe validade perante a Constituição, o que só a Suprema Corte pode fazer. (Recurso nº 103-129.009 - Recorrente: Brasvel Ltda. - Interessada: Fazenda Nacional - Recorrida: 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Relator: Carlos Alberto Gonçalves Nunes - Sessão de 29 de novembro de 2004 - Acórdão nº CSRF /01-05.136).

Como visto, é clara a natureza jurídica das contribuições sociais, que tem como nascedouro o texto constitucional vigente. O Supremo Tribunal Federal já declarou que as contribuições sociais recolhidas ao INSS pertencem ao regime tributário, porque estão inseridas dentro do sistema tributário nacional.

Estou filiado à orientação que predominou na doutrina e na jurisprudência após a Constituição de 1988, de que as contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social possuem natureza jurídica tributária, pois estão sujeitas ao regime constitucional peculiar aos tributos, com a exceção do princípio da anterioridade que é de 90(noventa) dias, de acordo com o previsto no § 6º do art. 195 da Carta Magna.²³

A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, foi produzida sob pleno vigor do art. 146, III, b, da Constituição Federal de 1988, que expressamente determina que matéria de decadência e prescrição é de competência restrita à esfera da lei complementar.

²³ § 6º As contribuições sociais de que tratam este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

Por não se tratar de lei complementar, é de se entender que os dispositivos desta lei afrontam expressamente a Carta Magna, apresentando-se incompatíveis com os requisitos constitucionais para produção dessa categoria de normas jurídicas.

Assim, as contribuições sociais vertidas em favor da seguridade social têm natureza jurídica tributária, devendo obedecer as normas gerais do regime tributário nacional, devendo prevalecer o prazo quinquenal estabelecido pela Lei nº 5.172/66 – CTN, mais especificamente o art. 150 § 4º. Ou seja, nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial começa a fluir a partir da data do fato gerador da obrigação tributária, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, caso em que o prazo começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

6 REGRAS DE PRESCRIÇÃO DO DIREITO DO SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA DE EXIGIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

6.1 – Conceito de prescrição

A prescrição, em direito tributário, pode ser conceituada como “a perda do direito da Fazenda Pública, pelo decurso do tempo, de ajuizar ação de cobrança (ou, mais propriamente, de Execução Fiscal) relativamente a crédito tributário não pago” ou, ainda, “a perda do direito de ação de repetição de indébito, pelo decurso do tempo”.

Como se vê, a prescrição é também a perda de um direito, mas o direito de exercer uma ação, de exigir o cumprimento da obrigação. A prescrição atua diretamente anulando a pretensão de exigir de outrem, o cumprimento de uma obrigação. À prescrição tributária se aplicam as mesmas regras que disciplinam a prescrição das ações em geral salvo as modificações expressas da lei.

Assim, aplica-se à prescrição, dentre outras regras, as seguintes: não pode ser decretada, de ofício, pelo juiz, necessitando ser alegada, por uma das partes; admite tanto causas suspensivas, como interruptivas; pode operar tanto antes do ajuizamento da ação, como durante o seu curso (prescrição intercorrente).

Diferentemente da decadência, que está relacionada ao direito potestativo, direito esse que para ser realizado ou exercido independe da manifestação da outra parte. Ambas estão passíveis de emergir em decorrência da inércia do titular do direito.

No Direito Tributário, ao configurar a ocorrência da prescrição, como uma das causas de extinção do crédito tributário, estabelece que o sujeito ativo não possui mais o direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária por parte do sujeito passivo.

É muito comum encontrar nos textos jurídicos, principalmente nos tributários, a descrição de que a decadência não é passível de interrupção ou suspensão, conquanto a prescrição aceita a interrupção ou suspensão.

É necessário também deixar bem claro que a possibilidade de ocorrência da decadência é no lapso temporal anterior ao lançamento efetuado pela autoridade fiscal, e a prescrição, após o lançamento. Portanto, o lançamento é o marco divisor entre os dois institutos.

6.2 Início do prazo prescricional

O Código Tributário Nacional, nos termos do artigo 174 define a data inaugural para contagem do prazo prescricional como a data em que ocorre a constituição definitiva do crédito.

Art. 174 - A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único - A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor;

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Santi, (2001, p. 215-216), defende o início para fruição do prazo prescricional, a partir da ciência por parte do sujeito passivo, do lançamento efetuado.

No entanto, Cassone (2003, p.203), defende que o prazo prescricional fica suspenso até que ocorra a decisão definitiva no processo administrativo fiscal. O prazo começa a contar

a partir do momento que não houver mais a possibilidade de defesa ou recurso na esfera administrativa.

O prazo prescricional se traduz no lapso temporal, dentro do qual o sujeito ativo possui permissibilidade legal para exigir do sujeito passivo o adimplemento da obrigação tributária. O prazo previsto no artigo 174 do CTN começa a fluir a partir do momento em que o sujeito passivo está obrigado a satisfazer a obrigação tributária, regulamente formalizada pelo lançamento e não o faz, segundo ABAL (2003, p. 97- 98).

Esse prazo, entretanto, pode sofrer uma interrupção no tempo ou uma suspensão da contagem, em decorrência das causas previstas no Código Tributário Nacional.

Aplicando tais procedimentos à realidade, podemos utilizar como exemplo a hipótese de um lançamento realizado contra um determinado sujeito passivo, por meio de um Auto de Infração.

Obedecidas certas condições, na maioria das situações, o sujeito passivo tem um prazo de 30 (trinta) dias para recolher ou apresentar impugnação. Nesse período o fisco está impedido de exigir o cumprimento da obrigação, por força legal tem que se manter inerte até a conclusão do prazo. Antes de terminar o prazo, o sujeito passivo pode apresentar sua defesa, a impugnação, dependendo da organização interna de cada órgão, a julgamento de 1ª instância administrativa.

Continua o fisco impedido de exigir o cumprimento até a prolação da decisão.

Não logrando êxito, após a ciência da decisão de 1ª instância o sujeito passivo tem um prazo para recolher ou apresentar recurso voluntário para órgão superior, colegiado conhecido como Conselho de Contribuintes, formado por representantes da sociedade organizada e do Fisco.

Nesse interregno, também está a Fazenda Pública impedida de exigir o cumprimento.

Somente após a decisão de 2ª instância administrativa, com a ciência do sujeito passivo, e caso não couber mais qualquer tipo de recurso na esfera administrativa, a administração passa, então, ter a permissibilidade para exigir o cumprimento da obrigação, momento em que ocorre a constituição definitiva do crédito.

Não poderia ser de outra forma, é de meridiana clareza que somente a partir dessa data inicia-se o cômputo do prazo prescricional para o sujeito ativo. Persistindo a negativa do sujeito passivo em cumprir com a sua obrigação tributária pode a administração intentar a devida ação de execução fiscal.

6.3 Suspensão e interrupção do prazo prescricional

A interrupção e a suspensão são modalidades diferentes da contagem do prazo prescricional. Na primeira, começa a fluir de novo a contagem do prazo quinquenal; na segunda, recomeça a contagem até o termo final. A suspensão da prescrição não pode ser eterna sob pena de afrontar a própria finalidade do instituto de prescrição.

Na interrupção reinicia-se a contagem do prazo. A prescrição quinquenal está revista no art. 174 do CTN e a sua interrupção, no inciso I do parágrafo único desse mesmo artigo, nele abrangida a prescrição intercorrente. Na suspensão cessa a fluência do prazo prescricional, cuja contagem recomeçará tão logo seja removida a causa que ensejou a paralisação do prazo prescricional. Essa modalidade não está prevista no art. 174 e seu parágrafo único. Porém, o parágrafo único do art. 155 do CTN reconhece a figura da suspensão da prescrição ao prescrever que na hipótese de ser descoberta a obtenção da moratória mediante dolo ou simulação do beneficiado ela será revogada e 'o tempo decorrido entre a concessão de moratória e sua revogação não se computa para efeito de prescrição do

direito à cobrança do crédito'. É o que chamamos de suspensão retroativa da prescrição.

Esta redação acabou por resolver apenas parte do problema que o tema suscita, ao nosso ver, a interrupção da prescrição significa mecanismo que prestigia o credor que mostra que não está inerte quanto ao exercício de sua pretensão. Assim, buscando o credor o Poder Judiciário para nele tentar obter o pagamento da dívida, a lei o favorece concedendo-lhe novo prazo prescricional. Pois, o rompimento da inércia por parte do credor dá-se, no caso do inciso I pela propositura da ação judicial.

A Lei n.º 6.830/80, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda pública, tratou também de prescrição para a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda pública, estabelecendo, em seus artigos 2º, §3º, e 40, duas hipóteses de suspensão do curso do prazo prescricional.

O art. 2º, §3º, estabelece que, sendo o débito inscrito em Dívida Ativa, fica suspensa a prescrição pelo prazo de 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, caso esta ocorra em prazo inferior aos 180 dias contados da data da inscrição. Já o art. 40, segundo a interpretação preponderante, estabelece que em não sendo encontrado o devedor ou seus bens, fica o processo executivo fiscal suspenso *ad eternum*, ou até que seja encontrado o devedor ou seus bens.

Por seu turno, o parágrafo único do art. 174 arrola as hipóteses de interrupção do prazo prescricional:

Parágrafo único - A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor;

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Além da situação mencionada anteriormente, na qual ocorreu um deslocamento do termo inicial, impedindo a contagem do prazo prescricional, duas outras situações podem também ocorrer com relação a esse mesmo prazo: a suspensão e a interrupção.

A suspensão do prazo prescricional está prevista no artigo 151 do CTN. A contagem do prazo é paralisada em função da impossibilidade do detentor do direito da ação de exigir o cumprimento da obrigação. Cessando o motivo que ensejou a paralisação, o retorno se dá no ponto em que foi paralisada, computado, logicamente, o tempo transcorrido antes da paralisação.

Artigo 151 - Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial.

VI - o parcelamento.

A interrupção do prazo prescricional prevista no artigo 174 do CTN, acima transcrito, irradia um efeito mais drástico, pois descarta o prazo até então transcorrido recomeçando a sua contagem, a partir do momento que cessar o motivo que deu causa. O lapso temporal transcorrido até a interrupção não é aproveitado.

É fácil perceber que o impedimento somente pode ocorrer antes de se iniciar o transcurso do prazo; e a suspensão e interrupção após o início.

No campo Direito Tributário, a força do contida no artigo 156 do CTN, afirmando categoricamente que o crédito tributário torna-se extinto, dentre outras, pela prescrição, leva a analisar se é possível renunciar a algo que já foi extinto. Portanto, no Direito Tributário a

prescrição não só extingue o direito à ação de cobrança (art.174), como o próprio objeto (artigo 156 inciso V do CTN).

HABLE (2004 p. 80) admite que em qualquer momento pode ser declarado de ofício tanto a prescrição, quanto à decadência, senão vejamos:

No Direito Tributário, além de a decadência tributária, uma vez verificada, pode ser reconhecida de ofício, em qualquer momento e instância, tanto pela autoridade judiciária quanto pela própria autoridade administrativa, a prescrição tributária, também pode ser reconhecida de ofício, independentemente de invocação das partes, por estar, da mesma forma que a decadência, extinguindo o crédito tributário (CTN, art.156, V).

Possibilitando, inclusive, pleitear a restituição do valor pago indevidamente (artigo 165 do CTN), conforme ABAL (2003, p. 94).

Mas, no caso do crédito tributário, o art. 156 do CTN prevê a extinção direta do crédito através da prescrição. Importante esta ressalva, uma vez que, no direito privado, ocorrida à prescrição, o direito permanece, tanto que, se houver o adimplemento da obrigação prescrita, não pode reclamar a devolução, ao passo que no Direito Tributário, como ocorre a extinção direta do crédito pela prescrição, pode o sujeito passivo, que recolher tributo prescrito, pleitear a restituição (CTN, art. 165).

Considerando a inexistência das hipóteses de suspensão ou interrupção e não tendo o Estado proposto a competente ação executiva fiscal, há de se declarar extinto o crédito tributário em face de ocorrência da prescrição, devendo ser baixado ou retirado dos registros da Fazenda Pública, independente da manifestação da parte interessada.

6.4 Prescrição intercorrente no curso do processo administrativo fiscal

Dispõe o art. 174 do Código Tributário Nacional que “a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva”.

Por força do parágrafo único, inciso I, do art. 174 do CTN, proposta a execução fiscal e citado o devedor, tem-se por interrompido o curso do prazo prescricional, ou seja, inutiliza-se o prazo prescricional em curso, destruindo a eficácia do tempo transcorrido, e determinando o seu reinício, como se nunca houvesse fluído.

Desta forma, prescrição intercorrente é aquela que emerge no decorrer da ação, seja por decurso de prazo seja por inércia da parte interessada. Levanta-se a possibilidade da existência de prescrição intercorrente no âmbito administrativo, idéia a ser refutada em decorrência da suspensão da exigibilidade quando ocorre impugnação, na qual o Estado fica impedido de exigir o cumprimento. Ou seja, é a perda do direito de ação que ocorre no curso da mesma.

Para ÍSIS DE ALMEIDA, a prescrição intercorrente “é aquela que vai fulminar a execução durante a sua tramitação”.²⁴ ALICE MONTEIRO DE BARROS ensina que a prescrição intercorrente é a que se verifica “durante a tramitação do feito na Justiça, paralisado por negligência do autor na prática de atos de sua responsabilidade”.²⁵ Portanto, depreende-se que a prescrição intercorrente é a que ocorre no curso da ação e decorre da inércia da parte.

SANTI (2001, p.239) assim define:

Consideramos que não pode haver prescrição intercorrente no processo administrativo porque, quando há impugnação ou recurso administrativo durante o prazo para pagamento do tributo, suspendesse à exigibilidade do crédito, o que simplesmente impede a fixação do início do prazo prescricional.

O instituto da prescrição intercorrente, no direito tributário, foi expressamente regulamentado pela Lei nº 11.051, de 29.12.2004, através de seu art. 6º que introduziu o § 4º ao art. 40 da lei nº 6.830/80, da seguinte forma:

O art. 40 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, passa a vigorar com a

²⁴ ALMEIDA, Ísis de. Manual de Direito Processual do Trabalho. 9ª ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 441

²⁵ BARROS, Alice Monteiro de. Curso de Direito do Trabalho. São Paulo: LTr, 1994, p. 201

seguinte redação: (...)

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

Doutrinadores renomados defendem a existência da prescrição intercorrente do direito de ação do Fisco. No entanto, há de se analisar o objeto de ataque da prescrição que venha a ser o direito de ação do sujeito ativo. E essa, já foi exercitada. A prescrição não tem por objetivo o processo em si. Além do mais, a citação prevista no inciso I parágrafo único do artigo 174 do CTN, interrompe a contagem do prazo de prescrição. Não tem o condão de reiniciar a contagem. A citação interrompe e mantém interrompido o transcurso do prazo para efeito de prescrição.

Não nos parece, entretanto, ter sustentação esta idéia. Não existe no processo administrativo, porque, havendo impugnação adequada, fica suspensa a exigibilidade do crédito tributário, o que impede o curso do prazo prescricional. Tampouco há de se falar desse perecimento na ação executiva fiscal, pois a prescrição extingue o direito de ação e não o processo; ademais, a executiva fiscal é movida de impulso pelo Juiz, não podendo ser extinta pela omissão do fisco.

A prescrição intercorrente caracteriza-se pela inércia das partes, de modo injustificável, por um decurso de prazo que a doutrina aponta ser de 5 (cinco) anos, deixando o processo parado por tal período, sem manifestação que efetivamente proceda a interrupção da prescrição.

O instituto da prescrição justifica-se pela necessidade da paz social, ordem, segurança e certeza jurídica, na qual, com sua aplicação, pune-se a negligência do titular do direito subjetivo lesado. O tempo é, assim, fator de limitação do exercício do direito, uma vez que não pode o credor perpetuar o momento de imposição de seu direito, contido em título

executivo, contra o devedor, pela sua conveniência ou pelo desinteresse no momento que deveria exercer sua vontade de ter resgatado o seu crédito.

Vale lembrar que os dispositivos da lei 6.830/80 não admitem a prescrição intercorrente, notadamente, quando o credor não encontra bens do executado. Porém, seria razoável se admitir a sua possibilidade, quando a Fazenda fica inerte e não dá andamento ao processo, paralisando-o sem justa causa. Não admitir a prescrição intercorrente contra a Fazenda Pública seria criar-lhe um privilégio não reconhecido em lei e ir de encontro ao conceito de prescrição e seus fundamentos.

Assim, se a demanda, depois de aperfeiçoada a relação processual, por inércia do credor, é paralisada, o prazo da prescrição começa a correr e será igual ao prazo da prescrição da ação, ou seja, de cinco anos para a execução fiscal. Isso porque a negligência do fisco, deixando de exercitar seu direito de ação, fomenta novamente a incidência dos requisitos da prescrição.

A verificação da incidência da prescrição intercorrente é sempre retroativa, consistindo esse trabalho em buscar, dentro do processo executivo, um lapso de tempo contínuo de cinco anos, em que se caracterize a inércia da Fazenda Pública.

7 DECADÊNCIA/PRESCRIÇÃO DO DIREITO DO SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICA EM PLEITEAR A RESTITUIÇÃO DO VALOR INDEVIDAMENTE PAGO

7.1 Estabelecimento das hipóteses de decadência/prescrição afeitas ao sujeito passivo

O termo inicial do prazo decadencial – tratado por alguns como prescricional – para pleitear a restituição ou compensação de tributos pagos a maior ou indevidamente é sempre de 05 (cinco) anos, distinguindo-se o início de sua contagem, em razão da forma em que se exterioriza o indébito. Se o indébito surge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo para pleitear a restituição ou a compensação tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido (extinção do crédito tributário). Todavia, se o indébito se exterioriza no contexto de solução jurídica conflituosa, o prazo para desconstituir a indevida incidência só pode ter início com a decisão definitiva da controvérsia, como acontece nas soluções jurídicas ordenadas com eficácia *erga omnes*, pela edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência de exação tributária anteriormente exigida.

Uma vez caracterizada a hipótese de repetição do indébito, surge a discussão acerca do prazo aplicado, uma vez que a redação do art. 168, do CTN, estabelece que o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da extinção do crédito tributário. Assim, ao tratar da extinção do crédito tributário e do direito à restituição o Código Tributário Nacional dispõe, *in verbis*:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

(...).

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido, em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

(...).

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;

II – na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Como se vê, na regra geral, o prazo decadencial do direito à restituição de tributos e contribuições encerra-se após o decurso de cinco anos, contados da extinção do crédito tributário, ou seja, data do pagamento ou recolhimento indevido.

A clareza dos dispositivos, a princípio, não deixaria margem para dúvida quanto ao marco inicial aplicável na contagem da prescrição quinquenal. Este momento, em regra, seria o da extinção do crédito tributário pelo pagamento.

Ocorre que vingou, ao menos até a presente data, a tese de que se o indébito se exterioriza no contexto de solução jurídica conflituosa, o prazo para desconstituir a indevida incidência só pode ter início com a decisão definitiva da controvérsia, como acontece nas soluções jurídicas ordenadas com eficácia *erga omnes*, pela edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional ou mesmo ato

administrativo para reconhecer a impertinência de exação tributária anteriormente exigida.

Na regra geral, a princípio, não há como tergiversar. Valores recolhidos há mais de cinco anos da propositura da ação competente estão prescritos, não há motivo (técnico-jurídico) para afastar a data do pagamento/recolhimento (ou mesmo a da retenção na fonte) como marco inicial de contagem do prazo quinquenal para consumação da prescrição do direito à devolução/restituição (ou mesmo de compensação) do tributo supostamente indevido. A aplicação dos arts. 156, 165 e 168, todos do Código Tributário Nacional, não permitem conclusão diversa.

7.3 Início da contagem do prazo decadencial para restituição de tributo declarado inconstitucional

Inicialmente, é de se observar, que nas últimas décadas, em torno de vinte tributos federais tiveram sua cobrança, no todo ou em parte, declarada inconstitucional pelo STF, em 1974 o FTN, em 1975 o Salário-Educação, em 1980 o IOF, em 1982 o Finsocial, em 1982 o Empréstimo Compulsório “calamidade”, em 1986 o Empréstimo Compulsório sobre “viagens”, em 1984 a Correção Monetária do Imposto de Renda, em 1988 a nova sistemática do PIS, a Contribuição Social sobre o Lucro e a Taxa da Cacex, em 1989 o aumento de alíquotas do Finsocial, o INSS de autônomos, empresários e avulsos e o Imposto sobre Lucro Líquido, em 1990 o aumento de alíquotas do Finsocial, o índice adotado na Correção Monetária do Balanço de 1989 e o IOF sobre o Ouro, em 1991 o índice adotado na Correção Monetária do Balanço de 1990, em 1993 o IPMF e em 1997 a CPMF.

Em regra geral o prazo decadencial do direito à restituição ou compensação de tributos e contribuições encerra-se após o decurso de cinco anos, contados da extinção do crédito tributário, ou seja, data do pagamento ou recolhimento indevido, segundo o art. 168, I,

c/c o art. 165 I e II, ambos do Código Tributário Nacional.

Entretanto, no caso de restituição de tributos ou contribuições declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, se faz necessário um exame mais detalhado da matéria.

A Constituição Federal de 1988 remeteu à Lei Complementar, no caso, o Código Tributário Nacional, a competência para disciplinar decadência e prescrição em matéria tributária. Portanto, a fluência do prazo decadencial para restituição de indébito de tributo declarado inconstitucional deverá ser tratada à luz desta norma.

O Código Tributário Nacional contém dispositivo prevendo a restituição em caso de pagamento indevido perante a legislação aplicável (art. 165, inc. I), em caso de erro na identificação do sujeito passivo ou no cálculo do imposto (art. 165, inc. II) e em caso de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória (art. 165, inc. III), contudo, aparentemente, não traz dispositivo pertinente à situação de norma tributária declarada inconstitucional pelo STF.

O ilustre Professor HUGO DE BRITO MACHADO, argumenta:

A presunção de constitucionalidade das leis não permite que se afirme a existência do direito à restituição do indébito, antes de declarada a inconstitucionalidade da lei em que se funda a cobrança do tributo. (...) Não é razoável considerar-se que ocorreu inércia do contribuinte que não quis enfrentar a questão da constitucionalidade. Ele aceitou a lei, fundado na presunção de constitucionalidade desta. (...) Uma vez declarada a inconstitucionalidade, surge, então para o contribuinte, o direito à repetição, afastada que fica aquela presunção.

Assim, embora pacificada a aplicação do prazo quinquenal de prescrição para restituição e/ou compensação de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo, a fixação do seu *dies a quo* é fundamental. Portanto, para um justo deslinde da presente questão, mister se faz a observância ao princípio da segurança jurídica e a análise das características inerentes ao sistema de controle de constitucionalidade. Desta forma, com todo o respeito aos que

pensam de forma diversa, entendo, que neste caso específico, que o termo inicial não poderá ser o momento da extinção do crédito tributário pelo pagamento, já que a fixação do termo inicial para a apresentação do pedido de restituição está estritamente vinculada ao momento em que o imposto passou a ser indevido. Até porque, antes deste momento os pagamentos efetuados pelos contribuintes eram pertinentes, já que em cumprimento de ordem legal. Em outras palavras quer dizer que, antes do reconhecimento da inexigibilidade do tributo, os contribuintes agiram dentro da presunção de legalidade e constitucionalidade da lei.

Isto é, até a decisão judicial ou administrativa em contrário, ao contribuinte cabe dobrar-se à exigência legal tributária. Reconhecida, porém, sua inexigibilidade, quer por decisão judicial transitada em julgado, quer por ato da administração pública, sem sombra de dúvidas, somente a partir deste ato estará caracterizado o indébito tributário, gerando o direito a que se reporta o artigo 165 do Código Tributário Nacional.

Porquanto, se por decisão do Estado, pólo ativo das relações tributárias, o contribuinte se via obrigado ao pagamento de tributo até então, ou sofrer as sanções pertinentes sofrer-lhe as sanções, a reforma dessa decisão condenatória por ato da própria administração, tem o efeito de tornar o termo inicial do pleito à restituição do indébito a data de publicação do mesmo ato.

Não há dúvidas, que na regra geral o prazo decadencial do direito à restituição encerra-se após o decurso de cinco anos, contados da data do pagamento ou recolhimento indevido. Sendo exceção a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal da lei em que se fundamentou o gravame ou de ato da administração tributária que reconheça a não incidência do tributo, o início da contagem do prazo decadencial desloca-se para a data da Resolução do Senado que suspende a execução da norma legal declarada inconstitucional, ou da data do ato da administração tributária que reconheça a não incidência

do tributo, sendo que, nestes casos, é permitida a restituição dos valores pagos ou recolhidos indevidamente em qualquer exercício pretérito.

Por outro lado, também não tenho dúvida de que, se declarada a inconstitucionalidade – com efeito, *erga omnes* – da lei que estabelece a exigência do tributo, ou de ato da administração tributária que reconheça a sua não incidência, este, a princípio, será o termo inicial para o início da contagem do prazo decadencial do direito à restituição de tributo ou contribuição, porque até este momento não havia razão para o descumprimento da norma, conforme ampla jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Para as situações conflituosas o próprio Código Tributário Nacional no seu artigo 168 entende que deve ser contado do momento em que o conflito é sanado, seja por meio de acórdão proferido em ADIN; seja por meio de edição de Resolução do Senado Federal dando efeito *erga omnes* a decisão proferida em controle difuso; ou por ato administrativo que reconheça o caráter indevido da cobrança.

Este é o entendimento já pacificado no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes e na Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se constata na ementa do acórdão abaixo:

BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Primeira Turma. Decadência – Pedido de Restituição – Termo Inicial – Em caso de conflito quanto à inconstitucionalidade da exação tributária, o termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se:

- a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIN;
- b) da Resolução do Senado que confere efeito *erga omnes* á decisão proferida inter partes em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo;
- c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária. (Acórdão nº CSRF /01-03.239, de 19 de março de 2001).

Admitir entendimento contrário é certamente vedar a devolução do valor pretendido e, conseqüentemente, enriquecer ilicitamente o Estado, uma vez que à administração tributária

não é dado manifestar-se quanto à legalidade e constitucionalidade de lei, razão porque os pedidos seriam sempre indeferidos, restando ao contribuinte socorrer-se perante o Poder Judiciário. O enriquecimento do Estado é ilícito porque é feito às custas de lei inconstitucional.

A regra básica é a administração tributária devolver o que sabe que não lhe pertence, a exceção é o contribuinte ter que requerê-la e, neste caso, só poderia fazê-la a partir do momento que adquiriu o direito de pedir a devolução.

Portanto, entendemos que o direito de pleitear a restituição de tributo pago, em virtude de lei que se tenha por inconstitucional, somente nasce com a declaração de inconstitucionalidade pelo STF, em ação direta, ou, em caso de controle incidental, quando da promulgação de Resolução do Senado retirando a norma do mundo jurídico, aplicando-se nessa situação, extensivamente, o disposto no arts. 165, III e 168, II do CTN.

CONCLUSÃO

Por força de sua natureza excepcional de intervenção no patrimônio do cidadão, a norma tributária deve ser objeto de grande atenção por parte do legislador no Estado de Direito. Destarte, haveria de ser raras as oportunidades de aplicação dos processos de integração da norma tributária. Há de se considerar o fato de que na tributação, o princípio da segurança jurídica como diretriz, aponta para uma direção; em seus desdobramentos aparecem os princípios da competência, da submissão da ação estatal à lei, da supremacia da Constituição, do respeito aos direitos e garantias individuais, entre outros.

Neste contexto, o presente trabalho foi pautado pela análise da dinâmica tributária, desde o estabelecimento da relação jurídica tributária, com seus diversos contornos, até a constituição do crédito tributário, e pela consideração dos institutos da decadência e da prescrição como regras que refletem o princípio da segurança jurídica como comando normativo constitucional. Foi verificada toda a disciplina em matéria tributária, especialmente os prazos extintivos, considerados seus termos iniciais e finais.

A vista das pesquisas realizadas, são apresentadas as conclusões encontradas pelo desenvolvimento do presente estudo:

- O Código Tributário Nacional sendo um diploma de âmbito nacional, alçado à categoria de lei complementar pela Constituição Federal de 1967 e pela de 1988, trazendo, em seu conteúdo, o regramento tributário que deverá ser observado não só pelos contribuintes, como também pelo legislador e aplicador do direito;
- Instaurada a relação jurídica tributária, surge aos seus sujeitos ativo e passivo respectivos direitos e obrigações;

- A obrigação tributária é o vínculo jurídico pelo qual o Estado, com base, exclusivamente, na legislação tributária, pode exigir do particular uma prestação tributária positiva ou negativa;

- O fato gerador surge como elemento fundamental para a criação da obrigação tributária. Este se consubstancia na concretização de um pressuposto de fato que a lei atribui, previamente, o efeito de dar nascimento à obrigação tributária;

- O crédito tributário é a obrigação principal após ser formalmente conhecida e registrada pelo sujeito ativo, fulminando a ameaça de decadência e estabelecendo mecanismos para a cobrança. Ou seja, é um direito pertencente ao sujeito ativo da obrigação tributária (União, Estados, Distrito Federal e Municípios);

- O Código Tributário Nacional estabelece a necessidade da prática do ato de lançamento tributário por parte da administração (sob as modalidades de ofício, por declaração e por homologação), que irá declarar a ocorrência do fato jurídico tributário e constituirá o crédito tributário sendo aquele o único meio admitido para tanto;

- As maiores controvérsias do lançamento por homologação estão centralizadas na questão do que é efetivamente homologado: o pagamento antecipado; todos os procedimentos do sujeito passivo com relação à apuração e à definição do quantum ou a atividade exercida pelo sujeito passivo;

- Os institutos da decadência e da prescrição devem ser considerados como implementadores do princípio da segurança jurídica;

- As hipóteses de decadência e prescrição no Direito Tributário devem ser consideradas como regras jurídicas;

- O objeto da decadência é a extinção do direito da administração pública constituir o crédito tributário mediante o ato de lançamento tributário; o objeto da prescrição é a extinção

do direito de ação do sujeito ativo em exigir judicialmente o seu crédito tributário e, de outro lado, o direito do sujeito passivo de fazer valer seu direito de ação para ver restituído o indébito tributário. Tanto a decadência quanto a prescrição afeitas ao sujeito ativo atingem o crédito tributário, extinguindo-o;

- Ao abordar se a decadência, conforme exposto no artigo 156 do CTN, é uma das formas de extinção do crédito tributário, há de se entender que para excluir crédito tributário é necessário que este exista. Algo que não existe não é possível excluir. E se a decadência só pode ocorrer antes de efetuar o lançamento, logo este não pode ser constitutivo do crédito, se o fosse, como a decadência iria extinguir algo que ainda não existe? Não deixando dúvida que o crédito tributário nasce junto com a obrigação tributária;

- Em relação às regras de decadência do direito do sujeito ativo da relação jurídica tributária em constituir o crédito tributário, devem ser considerados os seguintes marcos: No caso de exigência de lançamento de ofício, o lançamento deverá ocorrer dentro do prazo de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício posterior àquele em que ocorreu o fato jurídico (período em que já poderia ser realizado o ato constitutivo do crédito). No caso de notificação ao sujeito passivo de medida preparatória indispensável ao lançamento, ocorrendo anteriormente ao primeiro dia do exercício em que poderia ser realizado, é desta data que se considera o início do interregno quinquenal. Ocorrendo em momento posterior ao primeiro dia do exercício subsequente não haverá prolongamento no prazo decadencial (é excluído desta sistemática o lançamento por homologação). Nos casos de lançamento por homologação, independentemente de haver ou não o pagamento antecipado, o prazo de decadência deve ser considerado a partir da ocorrência do fato jurídico tributário, contando-se, daí, 05 (cinco) anos. Nos casos de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial da contagem do prazo decadencial segue a regra geral (art. 173, I, do CTN), ou seja, a partir do primeiro

dia do exercício seguinte em que o crédito tributário poderia ter sido lançado;

- Nos precisos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05 (cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores;

- Ao verificar a tão discutida, praticamente uma certeza para alguns profissionais do ramo do direito tributário, concepção de que o prazo da decadência jamais poderá ser interrompido ou suspenso, entendemos do mesmo modo, o prazo decadencial no Direito Tributário, igualmente ao do Direito Civil, não admite ser interrompido ou suspenso, somente admite ser extinto;

- No estudo do conceito administrativo de Poder de Polícia constante no direito administrativo brasileiro, identifica-se a faculdade de condicionar e restringir o uso e gozo de bens, atividades e direitos individuais, em benefício da coletividade e do próprio Estado, caracterizando dessa forma a supremacia do interesse público sobre o interesse privado. Assim, podemos afirmar que no Direito Público, o fisco inicialmente possui o direito de lançar, mas, uma vez lançado, e caso este lançamento possua vícios formais, nascerá então um novo direito, ou seja, o direito de revisar o próprio lançamento. O primeiro tem como prazo para exercer o direito de constituir o prazo previsto no artigo 173, I do CTN, e o segundo têm como prazo, para o exercício do direito de revisar, reemitir ou reconstituir, o previsto no artigo 173, II do CTN;

- O entendimento acima, coaduna-se com a discussão de somente ser admitida a hipótese de extinção pela decadência, nunca de suspensão ou interrupção. Portanto, uma vez efetuado o lançamento no prazo legal para o exercício da competência administrativa, inaplicável a decadência do artigo 173, I do CTN. Caso este lançamento tenha vício formal, quando da decisão definitiva que anular o lançamento primitivo, começa nova contagem para reconstituir o crédito;

- Na hipótese do fisco não reconstituir o crédito tributário no prazo de 5 (cinco) anos, após a decisão definitiva que anulou a lançamento, ocorrerá à chamada “decadência revisional” por pura e simples falta do fisco não ter exercido seu direito no prazo privilegiado previsto no artigo 173, II do CTN;

- Nos casos de lançamento de ofício, conta-se o prazo prescricional a partir da definitividade da constituição do crédito tributário, conjugada com o descumprimento da obrigação por parte do sujeito passivo e o escoamento do prazo para a interposição de defesa administrativa impugnando o débito. Assim, é necessário o transcurso do prazo para pagamento e interposição de defesa, daí devendo ser contado o prazo prescricional de cinco anos.

Por fim é de se dizer, que em qualquer ramo do Direito Público, identifica-se uma necessidade da defesa do patrimônio público, e o tributo é um dos maiores patrimônios da sociedade. É através desses recursos, que o Estado deve realizar suas atividades essenciais, objetivando, em última análise, a busca do bem estar da sociedade em geral.

REFERÊNCIAS

ABAL, Rafael Peixoto. **Decadência & Os Tributos Sujeitos ao Lançamento Por Homologação**. Curitiba: Juruá Editora Ltda., 2003.

ALMEIDA, Ísis de. **Manual de Direito Processual do Trabalho**. 9ª ed. São Paulo: LTr, 1998.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

AMORIN FILHO, Agnelo. **Critério Científico para Distinguir a Prescrição da Decadência e para Identificar as Ações Imprescritíveis**. Revista dos Tribunais nº 300, P 7-37, 1960.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualização Misabel Abreu Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BAPTISTA, Marcelo Caron **Doutrina e Jurisprudência**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005.

BARROS, Alice Monteiro de. **Curso de Direito do Trabalho**. São Paulo: LTr, 1994.

BARSANI, Margarete Gonçalves. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris Ltda., 2006.

BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

CÂMARA LEAL, Antônio Luiz da. **Da Prescrição e da Decadência**. São Paulo: Livraria Acadêmica, 1939.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Curso de direito tributário**. 8ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1996.

CASSONE, Vitório. **Direito Tributário**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. **Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Lançamento Tributário e Decadência**. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Org.) Lançamento tributário e decadência. São Paulo: Dialética: Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002.

_____. **A decadência e a Prescrição em Matéria Tributária**. In: MATTOS, Mauro Roberto Gomes de; ALVES, Geral Magela (Coord.). Revista ibero-americana de direito público, RIADP: doutrina, pareceres, jurisprudência. v. II, Ano I, n.º 2 (Out./Dez. 2000) – Rio de Janeiro: América Jurídica, 2000.

_____. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. **A Decadência e a Prescrição em Matéria Tributária**. In: MATTOS, Mauro Roberto Gomes de; ALVES, Geral Magela (Coord.). Revista ibero-americana de direito público, RIADP: doutrina, pareceres, jurisprudência. v. II, Ano I, n.º 2 (Out./Dez. 2000) – Rio de Janeiro: América Jurídica, 2000.

COSTA NEVES, José Carlos de Souza. **Curso de Direito Tributário**. Decadência e Prescrição. 7ª ed. São Paulo: 1998.

FANUCCHI, Fábio. **A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

HABLE, José. **A Extinção do Crédito Tributário por Decurso de Prazo**. Brasília: Brasília Jurídica, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Tributário – Decadência e Prescrição**. Contagem. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 91, P 133-142, abr/2003.

_____. **Lançamento tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Comentários à Constituição do Brasil**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000. 8v.

MELLO, Antonio Carlos de Martins e outros. **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética Edições, 2002.

MELLO, Celso Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo Brasileiro**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MOREIRA, Carlos. **Pesquisas Tributárias**. Nova Série-5, co-ed. CEU/Revista dos Tribunais. 1999.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

LINS, Robson Maia. **Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária: Decadência e Prescrição**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo**. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

RODRIGUES, Silvio. **Direito civil**. 25ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995, v.1.

SAKAKIHARA, Zuudi. **Código Tributário Nacional Comentado**, coord. de Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad Ltda., 2005.

_____. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.

SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

SILVA, Volney Zamenhof de Oliveira. **Código Tributário Nacional Comentado e Anotado**. Campinas: CS Edições Ltda., 2002.

TORRES, Heleno Taveira. **Prefácio de Leis Complementares em Matéria Tributária**. São Paulo: Manole, 2003.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: parte geral**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. (Coleção direito civil; v. 1.)

VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Decadência e Prescrição em Matéria Tributária**. Revista Interesse Público, nº 28, p. 122-137, 2004.