

**Universidade Federal do Rio Grande do Sul
Faculdade de Direito**

MAICON MADRUGA GONÇALVES

Da Decadência no Lançamento por Homologação

**Porto Alegre
2010**

MAICON MADRUGA GONÇALVES

Da Decadência no Lançamento por Homologação

Trabalho de conclusão do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho, da Faculdade de Direito, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS – como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel.

Orientador: Prof. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano

**Porto Alegre
2010**

MAICON MADRUGA GONÇALVES

Da Decadência no Lançamento por Homologação

Trabalho de conclusão do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho, da Faculdade de Direito, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS – como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel.

Porto Alegre, 02 de dezembro de 2010.

Conceito atribuído:

Banca Examinadora

Professor Adão Sérgio do Nascimento Cassiano (Orientador)- UFRGS

Professor Humberto Bergmann Ávila – UFRGS

Professor Igor Danilevicz – UFRGS

Por me ensinarem que não há nada na vida que não podemos superar juntos. Obrigado Mamãe, Mê e Mano. Nossa luta continua.

AGRADECIMENTOS

Ao meu Orientador, Professor Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, que compreendeu minhas dificuldades e com paciência me trouxe até aqui.

Ao meu cunhado e à minha irmã, Joe Darde Ortiz Júnior e Mê, pela noite que despenderam em meu socorro.

Ao meu mano, Márcio, pelas palavras que deram ânimo para seguir em frente.

À minha avó, Juracema, por tudo que fez por mim e que por isso serei eternamente grato.

Aos meus amigos, pela força que despertaram em mim e por haverem compreendido minha falta de tempo.

A Bagé, lugar no mundo mais belo e onde sou mais feliz.

E, **em especial, à minha Mamãe**, que deve haver sofrido com meu estresse, faltas de tempo e de atenção que não pude dar a ela nos últimos tempos, e que mesmo assim tratou-me com carinho Mãe e me ajudou-me nesta caminhada. Mulher que nunca se negou a nada pelos seus filhos.

Obrigado.

*"Disse-lhe Jesus: Eu sou o caminho,
a verdade e a vida; ninguém vem ao
Pai, senão por mim." (João 14:6)*

RESUMO

O presente trabalho propõe o estudo do instituto da decadência no direito tributário brasileiro, com enfoque nas situações geradas pelos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Inicialmente, será analisado o lançamento tributário, ato ou procedimento da administração ou do próprio sujeito passivo disposto a constituir o crédito da Fazenda Pública, nas suas três modalidades: de ofício, por declaração e por homologação. Em um segundo momento, será discutida as diferenças entre prescrição e decadência no direito civil e no tributário. Por fim, com apoio doutrinário e jurisprudencial, será aprofundada a questão da decadência nos casos de lançamento por homologação, demonstrando as diversas situações controversas com as quais se deparam contribuintes e administração acerca dos prazos e marcos iniciais de contagem destes para efetivação do ato.

Palavras-chave: Decadência – Direito Tributário – Lançamento por homologação – Modalidade de lançamento Tributário – Decadência no direito Tributário – Decadência no Lançamento por Homologação

ABSTRACT

The current assignment proposes the study of decadence of rules in Brazilian tax law, focusing in the situations generated by taxes subject to "*lançamento por homologação*". Firstly, will be analysed the "*lançamento tributário*", act or administration procedures willing to build the credit of public treasury, in its three modalities: direct, per declaration and per "*homologação*". Secondly, will be discussed the differences between prescription and decadence in civil and tax law. Finally, with doctrinaire and jurisprudence's support, it will be emphasized the matter of decadence in the cases of "*lançamento por homologação*", demonstrating the diverser controversial situations that the taxpayers and administration come accross in regards the deadline and the score's start of those for the effectivation act.

Key Words: Decadence - Tax Law - Decadence of tax law - Decadencia in the "*lançamento por homologação*".

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.
CAPÍTULO 1 - DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	12
1.1. Definição	12
1.2. Lei Aplicável no Momento do Lançamento	15
1.3. Da natureza do Lançamento	17
1.3.1. Natureza declaratória do lançamento	18
1.3.2. Natureza constitutiva do lançamento	19
1.3.3. Natureza declaratória da obrigação e constitutiva do crédito	19
1.4. Das Modalidades de Lançamento	20
1.4.1. Lançamento por declaração ou misto.....	20
1.4.2. Lançamento de ofício ou direto.....	22
1.4.3. Lançamento por homologação ou auto-lançamento	24
CAPÍTULO 2 - DA DECADÊNCIA NO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO	27
2.1. Prescrição e Decadência	27
2.1.1. Prescrição e decadência no Código Civil	27
2.1.2. Prescrição e decadência em matéria tributária.....	29
2.1.2.1. Prescrição.....	29
2.1.2.1.1. Interrupção do prazo prescricional.....	31
2.1.2.1.2. Suspensão do prazo prescricional	32
2.1.2.2. Decadência	32
2.2. Da Decadência no Lançamento por Homologação	36
CONCLUSÃO	48
BIBLIOGRAFIA	50

INTRODUÇÃO

A prescrição e a decadência são institutos que visam resguardar a segurança jurídica das relações sociais. Estão ligados por dois fatores: o decurso de tempo e a inércia do titular de um direito em exercê-lo.

Apesar de reconhecidas anteriormente pela jurisprudência, as diferenças entre os institutos foram expressamente introduzidas pelo Código Civil de 2002. Basicamente, a prescrição fulmina o direito de ação (defesa do direito em juízo), enquanto a decadência fulmina o próprio direito potestativo.

Entretanto, quando aplicados os institutos ao direito tributário, em uma série de equívocos laborou a jurisprudência. Não são raras as dúvidas de grandes juristas acerca da matéria, que gera bastante discussão no Superior Tribunal de Justiça, com frequente mudança de entendimento, como se verá.

No presente excerto, estudar-se-á as regras incidentes acerca de prescrição e decadência em matéria tributária, quais os marcos iniciais de contagem dos prazos e quais os prazos incidentes nas diversas peculiaridades que cercam as modalidades de lançamento, com atenção especial ao lançamento por homologação, figura bastante controversa no direito tributário brasileiro.

Em um primeiro momento, será analisado o lançamento tributário como ato administrativo, elencando as diversas correntes que tentam explicar sua natureza jurídica. Além disso, quanto ao seu aspecto temporal, bem como a lei aplicável ao momento em que o lançamento é efetivado.

Posteriormente serão estudadas as espécies de lançamento tributário: por declaração ou misto, de ofício ou direto, e por homologação ou auto-lançamento. Este estudo se mostra importante à realização do objeto do trabalho, pois apresentadas as peculiaridades de cada modalidade, o que refletirá na análise dos marcos e prazos de incidência da prescrição e decadência em matéria tributária.

Em uma segunda abordagem, serão aprofundadas as questões atinentes à prescrição e decadência em matéria tributária. Serão apresentadas as diferenças entre os institutos também em matéria civil, para melhor compreender sua aplicação ao direito tributário.

O segundo capítulo apresenta o campo de aplicação da prescrição em

matéria tributária e também o da decadência, por se entender que assim chegará o estudo a uma conclusão mais clara, diferenciados os institutos e mostradas as peculiaridades de cada caso.

Por último, será dada ênfase nos casos de decadência no lançamento por homologação, demonstrando aspectos jurisprudenciais controvertidos (principalmente do Superior Tribunal de Justiça) e a legislação aplicável a cada caso peculiar.

Preende-se concluir explicitando os prazos e marcos iniciais de contagem destes tanto em relação à prescrição, quanto à decadência, com enfoque especial nos casos de lançamento por homologação.

1. DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

1. 1. Definição.

A obrigação tributária tem nascimento quando da ocorrência do fato gerador, conforme preceituam os arts. 113, § 1º, 114 e seguintes do Código Tributário Nacional. Embora nascida a obrigação, muitas vezes a lei não requer do sujeito passivo qualquer pagamento se e enquanto não houver, por parte do sujeito ativo, a prática de atos que reflitam em um documento formal do qual se deve dar ciência àquele, para que fique adstrito a, em determinado prazo, satisfazer o direito do credor sob pena de serem desencadeados procedimentos tendentes à cobrança na via judicial¹.

Todavia, o indivíduo somente será compelido ao pagamento se o sujeito ativo da obrigação efetivar os atos formais previstos em lei para a determinação do valor do tributo, dando ciência ao sujeito passivo. Em outras palavras, nasce a obrigação tributária, mas está ela desprovida de exigibilidade.

A referido ato do sujeito ativo, dá-se o nome de lançamento tributário.

O conceito de lançamento tributário está albergado pelo artigo 142 do CTN, assim redigido:

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,

¹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª ed. Editora Saraiva. São Paulo: 2010. p. 359.

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.

Hugo de Brito Machado, em interpretação sistemática ao dispositivo, conclui ser o lançamento tributário “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, se for o caso, a penalidade cabível”². Trata-se de procedimento administrativo complexo, pois envolve a prática de uma série de atos.

O lançamento deverá conter a declaração do acontecimento factual, a identificação do sujeito passivo da obrigação correspondente, a determinação da base de cálculo e da alíquota aplicável, bem como o prazo para cumprimento da prestação que lhe é exigida³. Sua principal função é, pois, estipular os termos da exigibilidade do tributo.

Conforme se depreende do parágrafo único daquele dispositivo, trata-se de ato administrativo, de atividade vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional. Não há margens, aqui, para discricionariedade: a autoridade administrativa não tem a faculdade de lançar ou não o tributo ou de escolher o momento mais adequado para lançar. Existe *dever* da administração em proceder no lançamento. Como sujeito ativo da obrigação, o Estado possui um *direito* ao tributo, expresso no direito potestativo de criar o crédito tributário.

Entretanto, o procedimento não se completa com a lavratura do auto de infração. Conforme salienta Ricardo Lobo Torres, somente “*com o ato administrativo consistente na declaração formal da ocorrência do fato gerador, devidamente notificado o sujeito passivo, é que se considera efetivado o lançamento tributário*”⁴. Para que gere efeitos, o ato da autoridade administrativa deve ser objeto de

² MACHADO, Hugo de. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 173.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009. p. 435.

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16ª ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2009. p. 275.

notificação ao sujeito passivo. Conforme supra referido, anteriormente ao lançamento, há apenas a obrigação. Após este, surge o crédito. Necessário pois, que o sujeito passivo da relação tributária esteja ciente do dever de proceder ao recolhimento do tributo devido. Caso não seja notificado o contribuinte, não poderá o débito ser inscrito em dívida ativa e ajuizada execução fiscal.

Apesar de a regra prevista no art. 142 do CTN não fazer distinções quanto às espécies de lançamento às quais se aplica, entende-se que incide nos casos de lançamento de ofício e por declaração.

Quanto ao lançamento por homologação, recente construção jurisprudencial do STJ alterou o entendimento sobre a matéria. Tal tese (de que o art. 142 não se aplica a este) resultou na edição da Súmula nº 436 do Superior Tribunal de Justiça, de seguinte redação:

A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. (Súmula 436, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010)

No caso de lançamento por homologação, a declaração do sujeito passivo, em não havendo pagamento do tributo, será inscrita como dívida ativa e cobrada mediante ajuizamento de execução, sem qualquer providência suplementar por parte do fisco.

A regra geral, portanto, em lançamento tributário, é a aplicação do art. 142, sendo o verbete mencionado incidente na hipótese de tributo sujeito à lançamento por homologação.

Tais regras serão posteriormente analisadas quando do estudo das espécies de lançamento.

Por ser prestação pecuniária, o tributo deve ser pago mediante a entrega de determinado montante. Sobre a moeda que deverá constar do lançamento, assim dispõe o art. 143 do CTN:

Art. 143. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

O lançamento, portanto, deverá determinar o montante do crédito em moeda nacional, mesmo que o fato gerador expresse-se em moeda estrangeira. Deverá, ainda, respeitar a taxa de câmbio do dia em que ocorreu o fato gerador.

1.2. Lei aplicável no momento do lançamento.

Por ser ato administrativo vinculado, a autoridade responsável pelo lançamento deverá agir nos estritos termos da lei. Desta forma, importante reportar-se ao art. 144 do CTN, assim redigido:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Não incide, portanto, a lei vigente na data do lançamento, mas aquela em vigor na época da ocorrência do fato gerador. A lei nova, não retroage para atingir fatos geradores ocorridos sob o império da lei revogada. O lançamento é sempre retrospectivo, reportando-se à data da ocorrência do fato gerador (nascimento da obrigação tributária) e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada⁵.

Doutrina e jurisprudência pacíficas neste sentido. Assim vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça:

⁵ Ibidem. p. 278.

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE OS VALORES EFETIVAMENTE PAGOS AOS TRABALHADORES. ART. 144 DO CTN. FATO GERADOR. LEI APLICÁVEL.

1. É fato incontroverso nos autos que a empresa descontou corretamente a contribuição previdenciária sobre os valores efetivamente pagos a seus empregados sob a rubrica de horas extraordinárias.

2. Entretanto, o INSS alega que a recorrida pagou horas extras aos seus empregados em valor menor que o devido, pois não computou em seu cálculo o reflexo dos adicionais e das gratificações recebidas pelos empregados com habitualidade. Por isso, autuou a empresa, cobrando a contribuição previdenciária sobre as horas extras que deveriam ter sido pagas aos trabalhadores e não o foram.

3. Ocorre que, conforme preceitua o art. 144 do CTN, o lançamento rege-se pela legislação aplicável à época da ocorrência do fato gerador. Dessa forma, no período reclamado (jan/1990-ago/1991), o art. 3º, I, da Lei 7.787/89 e o art. 22, I, da Lei 8.212/91, previam a incidência do tributo apenas sobre a remuneração efetivamente "paga ou creditada" aos trabalhadores, razão por que a tributação é, in casu, indevida.

4. Recurso Especial não provido.

(REsp 1028109/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/04/2008, DJe 19/12/2008 – grifou-se)

Entretanto, quanto a eventuais penalidades, aplica-se a lei mais benéfica, conforme preceitua o art. 106 do CTN.

O § 1º do art. 144 do CTN prevê a aplicação de novas normas procedimentais quanto a garantias ou privilégios, com a exceção de atribuição de responsabilidade tributária a terceiro. Eventual lei que reconhecesse responsabilidade seria inconstitucional por retroatividade. Tal regra consagra, também, que nem mesmo a definição de contribuinte poderá desrespeitar a lei vigente quando da ocorrência do fato gerador.

Trata-se de diferenciação de regras de cunho material que, como visto anteriormente, não retroagem para alcançar fatos geradores pretéritos, de normas que adjetivas ou procedimentais, conforme bem salientou o Ministro Humberto Martins, em acórdão do qual se transcreve a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO – NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL – APLICAÇÃO INTERTEMPORAL – UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR

**DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A
CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A
OUTROS TRIBUTOS – RETROATIVIDADE PERMITIDA
PELO ART. 144, § 1º DO CTN.**

1. O artigo 144, § 1º, do CTN prevê que as normas tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao contrário daquelas de natureza material que somente alcançariam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

2. Não existe direito adquirido de impedir a fiscalização de negócios que ensejam fatos geradores de tributos, máxime porque, enquanto não existe o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1011596/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/04/2008, DJe 05/05/2008 - grifado)

O § 2º do art. 144 do CTN, ao tentar trazer exceção ao *caput*, em verdade, estabelece regra de igual valia, ou seja, a aplicação da lei vigente no momento do fato gerador. O exemplo trazido por Luciano Amaro, ao comentar o dispositivo, bem ilustra a equivalência: “*se se tratar, por exemplo, de imposto sobre o patrimônio, cobrado por períodos anuais, e a lei dispuser que o fato gerador se considera ocorrido a cada dia 1º de janeiro (...), a lei aplicável será aquela que (...) estiver em vigor e for eficaz naquela data; ou seja, aplicar-se-á a lei vigente no momento da ocorrência do fato gerador*”⁶, exatamente o que preceitua o *caput*.

Diferentemente, quanto ao imposto de renda, cobrado sobre períodos mensais e com lançamento por homologação ao qual é aplicável a Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal, “*aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração*”.

1.3. Da Natureza do Lançamento.

Discussão que há na doutrina acerca do lançamento tributário corresponde à sua natureza. Por haver o art. 142 inserido a expressão constituir o crédito tributário, formaram-se três correntes de pensamento: natureza declaratória da obrigação tributária, natureza constitutiva do crédito tributário e natureza híbrida (declaratória

⁶ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª ed. Editora Saraiva. São Paulo: 2010. Pág. 375.

da obrigação e constitutiva do crédito.

1.3.1. Natureza declaratória do lançamento.

É a corrente predominante. Propõem os que a defendem competir ao lançamento **declarar** a obrigação tributária nascida quando da ocorrência do fato gerador.

Não caberia a ele formar, modificar, extinguir ou alterar direito preexistente, mas apenas declará-lo.

A obrigação tributária surge no mundo real com a ocorrência do fato hipoteticamente previsto na norma. Para que este fato (gerador) produza efeitos, ele precisa de sua explicitação em um título. O lançamento faz a constatação e valoração do fato, dotando a obrigação nascida de exigibilidade, ou seja, trata-se de declaração de sua exigibilidade⁷.

Sacha Camon filia-se a esta corrente enumerando argumentos para o reconhecimento da natureza declaratória do lançamento, apontando o que chama de “*injeção de exigibilidade*” que o ato confere ao crédito tributário. Menciona os seguintes pontos⁸:

- a) os equívocos apresentados pelos que defendem as teorias constitutivistas;
- b) o caráter de título executivo extrajudicial adquirido pelo lançamento com a sua transcrição em certidão de dívida ativa e
- c) a possibilidade jurídica de exigir-se um crédito lançado injuridicamente (por ausência de questionamento oportuno).

Entretanto, não se pode deixar de reconhecer que o lançamento acrescenta efeitos substanciais à relação jurídica tributária, não podendo ser considerado puramente declaratório.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16ª ed. Editora Renovar. Rio de Janeiro: 2009. Pág. 276.

⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 7ª ed. Editora Forense. Rio de Janeiro: 2004. p. 175.

1.3.2. Da natureza constitutiva do lançamento.

Ato constitutivo seria, ao contrário do declaratório, aquele que possui o condão de alterar, adquirir ou extinguir direitos anteriormente existentes.

Um dos principais argumentos dos defensores da tese de natureza constitutiva do lançamento é a inserção do termo “*constituir o crédito tributário*” no art. 142 do CTN.

Pouco difundida na doutrina brasileira, Zelmo Denari, citando Enrico Allorio, salienta que se no processo de nascimento da obrigação tributária se reconhece como momento necessário e insuprimível a existência de um ato impositivo a cargo da administração, é no fato gerador que o jurista deveria reconhecer o fato constitutivo da obrigação tributária⁹.

Seus defensores cingem-se a negar a existência de efeitos jurídicos anteriores à consecução do procedimento de lançamento¹⁰. A obrigação tributária nasceria com este e não com a ocorrência do fato gerador. Por isso, a Fazenda Pública, antes de sua ocorrência não possui direito de cobrança do crédito. Seria ele capaz de alterar o status da relação jurídica.

Essa corrente possui argumentos fracos a ponto de derrubar o caráter declaratório que o lançamento traz consigo, não explicando a vinculação deste à situação de fato, à qual adere a obrigação tributária. Confunde-se, ainda, na diferenciação entre constituição do crédito tributário e constituição da obrigação, momentos distintos.

1.3.3. Da natureza declaratória da obrigação e constitutiva do crédito.

Esta teoria busca conciliar os pontos positivos apresentados pelas anteriores, reparando as máculas que elas apresentam ao não conseguirem explicar determinados pontos acerca do lançamento.

Sustenta-se no fato de que obrigação tributária e crédito surgem em momentos distintos da relação. O lançamento seria o procedimento administrativo capaz de determinar o crédito. Antes do lançamento existiria a obrigação.

Partindo dessa premissa, Hugo de Brito Machado sustenta que o

⁹ DENARI, Zelmo. Curso de Direito Tributário. 9ª ed. Editora Atlas. São Paulo: 2008. Pág. 204.

¹⁰ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª ed. Editora Saraiva. São Paulo: 2010. p. 375.

lançamento é constitutivo do crédito tributário e declaratório da obrigação correspondente¹¹.

A doutrina ainda carece de fundamentação acerca dos argumentos que embasam tal teoria, limitando-se a referir que quando ocorre o fato gerador nasce a obrigação, mas o crédito somente nasce com o lançamento.

Entretanto, ainda demonstra maior acerto, pois capaz de remeter-se a um fato passado (fato gerador) como também a um futuro (constituição do crédito), principais pontos em que pecam as teorias anteriores por não explicar esta ou aquela situação.

1.4. Das Modalidades de Lançamento.

Existem três modalidades de lançamento estabelecidas expressamente na legislação tributária brasileira: por declaração ou misto, de ofício ou direto e por homologação ou auto-lançamento (arts. 147, 149 e 150 do CTN).

Embora a administração esteja vinculada à prática do lançamento, não está vinculada à prática de determinada forma de lançamento. Por isso, pode escolher aquela que se revelar mais adequada e eficaz para a captação de recursos financeiros, desde que respeite os limites da legalidade¹². No lançamento por homologação, ainda, é a lei que atribui ao sujeito passivo o dever do sujeito passivo de adiantar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa (art. 150 do CTN).

Passa-se ao estudo das modalidades de lançamento tributário já explicitadas.

1.4.1. Lançamento por declaração ou misto.

O lançamento por declaração é regido pelo art. 147 do CTN, com sua redação que se transcreve:

¹¹ MACHADO, Hugo de. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. Malheiros Editores. São Paulo: 2009. p. 174.

¹² DENARI, Zelmo. Curso de Direito Tributário. 9ª ed. Editora Atlas. São Paulo: 2008. p. 213.

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.

A declaração, portanto, configura-se obrigação acessória do sujeito passivo, nos termos do art. 113, § 2º, do CTN, ou de terceiro responsável.

Essa declaração destina-se a captar dados fáticos que sejam relevantes para a consecução do auto de lançamento pela administração, conforme a lei que regule o tributo. Se os fatos declarados forem verdadeiros, a autoridade terá todos os elementos necessários à efetivação do lançamento¹³.

Caso típico de lançamento por declaração era o imposto de renda no passado. O contribuinte declarava os rendimentos obtidos no ano-base e procedia aos cálculos das deduções e abatimentos para que o fisco efetuasse posteriormente a notificação do lançamento. Atualmente, por influência do direito americano¹⁴, o contribuinte, no mesmo ato em que presta as informações, considera-se notificado da necessidade de recolher o tributo (lançamento por homologação ou auto-lançamento, que será visto posteriormente).

Embora a necessidade de valoração dos fatos pelo contribuinte, só haverá lançamento quando a autoridade efetivar, documentalmente, o ato de lançamento, dando ciência ao sujeito passivo, com a finalidade de tornar exigível o tributo.

Conforme, ainda, o § 1º daquele artigo, o contribuinte pode retificar a declaração prestada. Tal retificação pode favorecer tanto o sujeito ativo quanto o sujeito passivo da relação tributária. Todavia, só pode ser feita anteriormente à notificação do lançamento.

Por exemplo, uma pessoa que declarava o imposto de renda com omissão

¹³ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª ed. Editora Saraiva. São Paulo: 2010. p. 385.

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16ª ed. Editora Renovar. Rio de Janeiro: 2009. p. 280.

das deduções permitidas somente poderia retificar sua declaração se o fizesse antes de notificado do lançamento.

Após a notificação, a retificação que vise reduzir ou excluir só poderá ser aquela prevista pelo art. 145, inciso I, do CTN¹⁵, ou seja, a retificação do próprio lançamento.

Quando implicar em aumento do tributo devido, pode ser feita antes ou depois da notificação de lançamento, de modo que a autoridade já efetivará o lançamento de acordo com os dados corretos, ou realizará lançamento complementar¹⁶.

A retificação que prevê o § 2º do art. 147 diz respeito a erros apuráveis pelo seu exame, devendo ser retificados de ofício pela autoridade administrativa, tanto em benefício quanto em desfavor do sujeito passivo, em homenagem ao princípio da legalidade que norteia o direito tributário.

1.4.2. Lançamento de ofício ou direto.

O lançamento de ofício ou direto encontra-se previsto no art. 149 do CTN, que também regula o ato de revisão de lançamento anteriormente efetuado, *in verbis*:

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

¹⁵ Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; (...)

¹⁶ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª ed. Editora Saraiva. São Paulo: 2010. p. 386.

quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

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

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

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

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

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

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

Esta espécie de lançamento é efetuada sem qualquer participação do contribuinte.

Nas palavras de Yoshiaki Ichihara, “*a própria autoridade verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e propõe a aplicação da penalidade cabível, se for o caso*”¹⁷. Manifesta-se com exclusividade de atuação da autoridade administrativa, independentemente da colaboração do sujeito passivo da relação tributária.

Esta modalidade se mostra adequada a lançamento de tributo que tenha como fato gerador uma situação permanente, cujos dados constem em cadastros fiscais, de modo que a autoridade fazendária possa consultar àqueles registros para encontrar dados fáticos suficientes à realização do lançamento¹⁸.

Conforme se depreende da leitura de seus incisos, partindo do pressuposto que o contribuinte nem sempre denuncia, declara, ou recolhe aos cofres públicos o tributo devido, nos casos de lançamento por declaração e homologação, referido

¹⁷ ICHIHARA, Yoshiaki. Direito Tributário. 16ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009. p. 164.

¹⁸ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª ed. Editora Saraiva. São Paulo: 2010. p. 386.

artigo menciona as hipóteses em que se efetiva o lançamento por iniciativa da administração para suprir omissões, deficiências ou erros cometidos pelos contribuintes¹⁹.

O parágrafo único do artigo ressalta uma obviedade, pois não se poderia conceber revisão de ofício de direito extinto. A disposição se aplica também ao próprio lançamento de ofício, que não pode recair, igualmente, sobre direito extinto.

Passa-se a cuidar agora do lançamento por homologação ou auto-lançamento, importante matéria no enfoque do presente estudo.

1.4.3. Lançamento por homologação ou auto-lançamento.

O lançamento por homologação é aquele previsto no art. 150 do CTN, que assim preceitua:

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.

¹⁹ DENARI, Zelmo. Curso de Direito Tributário. 9ª ed. Editora Atlas. São Paulo: 2008. p. 216.

Tais regras são aplicáveis aos tributos aos quais a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. Se esta não for expressa, considera-se homologado o lançamento com o decurso do prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerados (art. 150, § 4º)²⁰.

O objeto da homologação é a apuração e não o pagamento do tributo, embora sem o pagamento não se possa cogitar de homologação tácita. Reconhecendo este entendimento, restou redigida a Súmula 436 do STJ, anteriormente citada.

Esta ideia afasta a afirmação de que inexistindo pagamento antecipado não se pode falar em homologação. Não se pode dizer que o objeto da homologação é o pagamento. A apuração do valor devido, que seria atividade típica da autoridade administrativa, quando praticada pelo contribuinte, fica a carecer de homologação por aquela, para que ingresse no mundo jurídico como atividade administrativa.

O objeto da homologação é a atividade que, sendo privativa da autoridade administrativa, é desenvolvida pelo contribuinte e, assim, para que possa produzir os efeitos jurídicos do lançamento carece de homologação. Este ato – a homologação – faz da atividade desenvolvida pelo contribuinte atividade da autoridade administrativa. Esta pode fazer o lançamento simplesmente homologando aquela apuração feita pelo contribuinte e, se não houve pagamento, notificá-lo para pagar, tal como se houvesse realizado procedimento administrativo de lançamento de ofício²¹.

Difere do lançamento por declaração em relação ao grau de interferência do sujeito passivo. Neste o pagamento só é efetuado após a autoridade administrativa notificar o devedor do lançamento efetuado, com base nas declarações prestadas. Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o pagamento é efetuado independentemente da homologação (expressa) do lançamento²². O sujeito ativo, a teor da Súmula 436 do STJ, pode até mesmo inscrever o devedor em dívida ativa, ajuizando execução, apenas com base nas declarações prestadas pelo

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16ª ed. Editora Renovar. Rio de Janeiro: 2009. p. 283.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Lançamento tributário e decadência. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2002. p. 228.

²² ICHIHARA, Yoshiaki. Direito Tributário. 16ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009. p. 166.

contribuinte.

O imposto de renda – na atual sistemática do direito tributária brasileira – segue o regime do lançamento por homologação, pois o contribuinte não se limita apenas a declarar a renda, mas também preencher o guia de recolhimento de recolhimento federal (DARF) relativo ao imposto por ele apurado.

Outros tributos sujeitos a esta sistemática são o Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza etc. Note-se que a administração atribuiu este tipo de lançamento a tributos com bases de cálculo complexas e fatos geradores que se prolongam no tempo.

É uma tendência atual no direito tributário a aplicação do lançamento por homologação a um número cada vez maior de tributos, demonstrando confiança das autoridades administrativas do contribuinte.

2. DA DECADÊNCIA NO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Este capítulo possui como objetivo esclarecer aspectos de incidência da decadência no direito tributário, mais especificamente, nos casos de lançamento por homologação. Serão tratados aspectos como marco inicial dos prazos, a existência ou não de causas suspensivas e interruptivas, os prazos em si e diversos outros fatores que neles influem.

2.1. Prescrição e Decadência.

2.1.1. Prescrição e decadência no código Civil.

Trata-se de instituto jurídico que demonstra a influência do tempo no âmbito do direito. Existe um interesse da sociedade em atribuir juridicidade àquelas situações que se prolongam no tempo. É o que se costuma chamar de segurança jurídica.

O Código Civil de 1916, embora doutrina e jurisprudência tenham se esmerado em fazer a distinção entre prescrição e decadência, não falava expressamente neste último instituto, limitando-se ao emprego do vocábulo “*prescrição*”²³.

Apenas com a entrada em vigor do Código Civil de 2002 restaram distinguidos expressamente seus conceitos.

²³ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010. p. 422.

Sobre a prescrição, assim preceitua o aludido diploma:

Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.

A prescrição, portanto, extingue o direito de ação. Nas palavras do civilista Sívio Rodrigues, “*o que perece, portanto, através da prescrição extintiva não é o direito. Este pode (...) permanecer por longo tempo inativo, sem perder sua eficácia. O que se extingue é a ação que o defende. Não exercendo por longo tempo o recurso judicial conferido para a defesa de um direito violado, seu titular se conforma com a situação de fato decorrente, e o ordenamento jurídico, ansioso por estabelecer condições de segurança e harmonia na vida social, permite que tal situação se consolide. (...) Desmunido de seus elementos de defesa, o direito perde quase inteiramente sua eficácia*”²⁴.

Por decadência, entende-se a extinção de um direito *potestativo* causada pela inércia de seu titular²⁵. Atinge diretamente o direito e por via oblíqua faz desaparecer o direito de ação²⁶. Influem sobre ela, portanto, dois fatores: o decurso de tempo e a inércia do titular do direito.

O CC de 2002 evitou defini-la, apenas traçando seus contornos nos arts. 207 a 211.

Tais institutos, portanto, possuem como principais pontos o decurso de tempo e a inércia do titular do direito. Quanto à prescrição, fulmina o direito de ação (defesa do direito em juízo) e, em relação à decadência, extingue o próprio direito, como antes fundamentado.

Para que não se fuja do objeto do presente trabalho, importante que apenas se aponte os pontos convergentes e divergentes dos dois institutos. Luciano Amaro, em poucas linhas, pôde definir os principais pontos, salientando que “*enquanto a prescrição é passível de suspensão e interrupção, a decadência, em regra, é fatal (art. 207), mas, a exemplo da prescrição, não corre contra os absolutamente incapazes (art. 208). Se (...) os prazos prescricionais não podem ser alterados pelas*

²⁴ RODRIGUES, Sívio. Direito Civil. Parte Geral. Volume I. 34ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2006. pp. 235/236.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Lançamento tributário e decadência. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2002. p. 235.

²⁶ CAHALI. Yussef Said. Prescrição e Decadência. 2ª tiragem. São Paulo: Editora Revista Dos Tribunais, 2008. p. 22.

partes, os decadenciais, que ora são definidos em lei, ora são convencionais, podem, neste caso, ser modificados pelo acordo de vontades. Enquanto a prescrição pode ser objeto de renúncia, a decadência, quando prevista em lei, é irrenunciável e deve ser conhecida de ofício pelo juiz²⁷.

2.1.2. Prescrição e decadência em matéria tributária.

2.1.2.1. Prescrição.

O prazo de prescrição em matéria tributária é de cinco anos, conforme preceitua o art. 174 do CTN, assim expresso:

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 – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

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.

Transposto ao direito tributário, o instituto da prescrição atua como agente de extinção do crédito tributário, como anteriormente visto. No caso, retira a possibilidade de a Fazenda Pública promover a cobrança de seu crédito na via judicial²⁸. Não fulminaria apenas o direito de ação, mas também o crédito tributário (art. 156, inciso V do CTN), relação material que lhe conferia sustento²⁹.

²⁷ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010. p. 427.

²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16ª ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2009. p. 302.

²⁹ CAHALI. Yussef Said. Prescrição e Decadência. 2ª tiragem. São Paulo: Editora Revista Dos Tribunais, 2008. p. 22.

Se o lançamento é efetuado e o sujeito ativo, caso não satisfeita a obrigação tributária pelo devedor, deixa transcorrer o lapso do art. 174, *caput*, do CTN, sem promover a respectiva ação de cobrança, dá-se a prescrição da ação³⁰.

O prazo referido de cinco anos é contado a partir da constituição definitiva do crédito, ou seja, da data marcada para o pagamento no lançamento notificado ou do decurso do prazo de trinta dias contados da decisão definitiva em processo administrativo fiscal³¹. Em caso de transcurso do lapso temporal sem pagamento, o devedor se libera da dívida sem prestar o crédito e, se o fizer findo este prazo, terá o direito de repetição do indébito.

Outro não é o entendimento do egrégio Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, conforme ilustra a seguinte Ementa:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. POSSIBILIDADE. EXECUÇÃO INEXITOSA. DECRETAÇÃO DE OFÍCIO. CABIMENTO. I - Revelando-se absolutamente infrutífera a execução, sem nenhuma perspectiva para frente, sem nenhuma utilidade, se não ocupar espaço nos escaninhos e o tempo do Judiciário, correta a sentença que extinguiu o crédito tributário, por operada a prescrição (CTN - art. 156, V), mesmo porque o processo não pode tramitar indefinidamente ao efeito de tornar imprescritível a dívida tributária. II - A prescrição no Direito Tributário fulmina não só a ação, mas também o crédito, ou seja, o próprio direito material que lhe conferia substrato (art. 156, V do CTN). Por sua intercorrência o devedor se libera da dívida sem prestar o crédito. E se o fizer quando já prescrita a ação terá direito à restituição. Por isso pode e deve ser decretada até mesmo de ofício, conforme dispõe o parágrafo 5º do artigo 219 do CPC, com a redação dada pela Lei 11.280/06. Apelo desprovido. Unânime. (Apelação Cível Nº 70038019402, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Genaro José Baroni Borges, Julgado em 01/09/2010 – grifou-se)

Extingue-se, portanto, o próprio crédito tributário, equiparando-se à decadência quanto a tal efeito, pois atinge o próprio fundo de direito.

Por tais razões, e inclusive pelo disposto no art. 219, § 5º, do Código de Processo Civil, com a redação que lhe deu a Lei nº 11.280/2006, há a possibilidade

³⁰ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010. p. 429.

³¹ Ibidem. p. 427.

de reconhecimento *ex officio* da prescrição do direito (se não ajuizada execução fiscal), liberando o devedor do pagamento. Neste sentido, passou a decidir o Superior Tribunal de Justiça após o advento daquela Lei que reformou o aludido dispositivo do CPC, conforme demonstra a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. ART. 219, § 5º, DO CPC. RECURSO REPETITIVO JULGADO.

1. Não se conhece do recurso especial quanto à alegada afronta a dispositivos legais que não foram enfrentados no aresto a quo recorrido, malgrado a oposição dos aclaratórios. Incide, nesse ponto, a Súmula 211/STJ.

2. É de se destacar que o conhecimento de ofício da prescrição ocorreu, na espécie, após a vigência da Lei n. 11.280/06, a qual conferiu nova redação ao art. 219, § 5º, do CPC. Nesses casos, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça é pacífico no sentido de que o reconhecimento da prescrição pode ser feito pelo magistrado sem a prévia oitiva da Fazenda. A propósito, registre-se que o tema em debate foi objeto de apreciação pela Primeira Seção, ao julgar o REsp 1.100.156/RJ, mediante a sistemática prevista no art. 543-C do CPC (recursos repetitivos).

3. Recurso especial parcialmente conhecido, e, nesta parte, não provido.

(REsp 1114630/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/06/2010, DJe 06/08/2010 - grifou-se)

Na anterior redação do art. 219, § 5º, do CPC, diverso era o entendimento acerca do reconhecimento de ofício, pois eram excepcionados da hipótese os direitos patrimoniais³².

2.1.2.1.1. Interrupção do prazo prescricional.

De acordo com o art. 174, parágrafo único e seus incisos, a prescrição pode ser interrompida quando da ocorrência do despacho pelo juiz que ordenar a citação em execução fiscal, pelo protesto ou ato judicial que constitua em mora o devedor,

³² AgRg no Ag 503946/PE, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/08/2003, DJ 22/09/2003, p. 270.

bem como por qualquer ato inequívoco que importe em reconhecimento do débito por este.

Interrupção significa reiniciar-se a contagem de todo prazo, desprezando-se o período já transcorrido. Não fica afastada, todavia, o caso de prescrição intercorrente, nos autos do processo executivo fiscal, quando constatada desídia e inércia do exequente³³.

2.1.2.1.2. Suspensão do prazo prescricional.

Embora não cuide sistematicamente o CTN sobre as hipóteses, pode haver ocorrência de suspensão dos prazos prescricionais.

Havendo ocorrência de um fato suspensivo, o prazo prescricional somente passaria a fluir quando da cessação de seus efeitos, computado o período anterior, ou seja, ao contrário da interrupção, não se despreza aquele.

Ricardo Lobo Torres apresenta três hipóteses de suspensão do prazo³⁴:

a) suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na forma dos arts. 151 a 155 do CTN;

b) inscrição dos créditos nos livros da dívida ativa por 180 dias ou até a distribuição da execução fiscal (art. 2º, § 3º, da Lei de Execuções Fiscais – Lei nº 6.830/80 e

c) quando no curso da execução não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair penhora.

Enquanto perdurar a causa de suspensão resta paralisado seu curso e, uma vez desaparecida, é retomado.

2.1.2.2. Decadência.

Em breve palavras, define Hugo de Brito Machado o sentido da decadência no direito tributário: *“o direito de lançar é um direito potestativo da Fazenda Pública. Fixa a lei um prazo para o seu exercício. Decorrido este prazo sem que o direito seja*

³³ GOMES, Marcos Lívio e ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord.) – Curso de Direito Tributário Brasileiro. Volume II. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005. p. 571.

³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16ª ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2009. pp. 302/303.

exercido, consuma-se a sua decadência"³⁵. Trata-se de causa extintiva do direito de constituir o crédito tributário.

Entretanto, enquanto a prescrição atua na extinção da ação destinada à cobrança do crédito tributário, a decadência extingue o direito de lançar, ou seja, o direito de constituir o crédito.

Basicamente, tal instituto é regido, no ramo do direito tributário, pelo art. 173 do CTN, *in verbis*:

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.

Conforme se depreende da leitura dos dispositivos, o marco inicial de contagem do prazo de decadência está ligado ao lançamento. O direito de constituir o crédito tributário é típico direito potestativo, a ser exercido pela Administração mesmo que não haja colaboração do sujeito passivo³⁶.

Conforme o tipo de lançamento verifica-se o marco inicial de contagem do prazo, que é de cinco anos em todos os casos³⁷.

A decadência pode e deve ser reconhecida de ofício pelo juiz. Tal conclusão nem mesmo é extraída do art. 210 do Código Civil, mas da própria natureza do instituto em matéria de direito tributário. Como a decadência extingue o próprio direito, e não apenas a ação que o protege, a inexistência do direito deve ser

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Lançamento tributário e decadência. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2002. p. 235.

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito in Curso de Direito Tributário. Ives Gandra da Silva Martins (coord.). 12ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010. p. 222.

³⁷ CAHALI. Yussef Said. Prescrição e Decadência. 2ª tiragem. São Paulo: Editora Revista Dos Tribunais, 2008. p. 315.

reconhecida de ofício³⁸.

Importante salientar, ainda, que a relação tributária não decorre de acordo de vontade entre as partes, mas de lei. Não haveria como ser reconhecido a convalidação do crédito tributário pela ausência de alegação de decadência pelo interessado³⁹.

Neste sentido assentou-se a jurisprudência dos tribunais, inclusive do Superior Tribunal de Justiça, de onde se extrai o seguinte aresto:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

1. A decadência, por ser matéria de ordem pública, deve ser declarada a qualquer tempo, perante as instâncias ordinárias, até de ofício. Precedentes.

2. Não havendo apreciação pela Corte de apelação sobre a alegada decadência dos créditos tributários cujos fatos geradores remontam ao ano de 1999, cabe o retorno dos autos ao Tribunal de origem a fim de que novo julgamento seja proferido.

3. Prejudicialidade das demais questões suscitadas.

4. Recurso especial conhecido em parte e provido.

(REsp 1082600/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/03/2009, DJe 17/03/2009)

A decadência não suporta, ainda, causas de interrupção ou suspensão. Se efetuado o lançamento ou o auto de infração já não se poderá mais cogitá-la.

A regra geral dos prazos de decadência é dada pelo art. 173, inciso I, do CTN. Estabelece que o direito de constituir o crédito tributário (efetuar o lançamento) extingue-se em cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Esse é o prazo aplicável para os lançamentos que devem ser implementados pelo sujeito ativo como condição de exigibilidade do tributo, isto é, nos casos de lançamento de ofício e lançamento por declaração⁴⁰. Se cabível o lançamento de ofício no ano de 2005, esse lançamento deve ser efetuado, sob pena de decadência, até o final de 2010. Da mesma forma, se restou apresentada declaração e a autoridade administrativa deixa de efetuar o lançamento no exercício

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito in Curso de Direito Tributário. Ives Gandra da Silva Martins (coord.). 12ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010. p. 223.

³⁹ Ibidem. p. 225.

⁴⁰ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010. Pág. 433.

em que poderia fazê-lo, decai seu direito em igual prazo⁴¹.

O artigo 173, inciso II, prevê hipótese de lançamento que tenha sido efetuado com vício de forma, ou seja, declarado nulo, por decisão administrativa definitiva. A autoridade administrativa terá novo prazo de cinco anos para efetuar o lançamento corretamente.

Para Luciano Amaro, tal dispositivo introduz, a um só tempo, causa de suspensão e interrupção do prazo decadencial. “*Suspensão porque o prazo não flui na pendência do processo em que se discute a nulidade do lançamento, e interrupção porque o prazo recomeça a correr do início e não da marca já atingida no momento em que ocorreu o lançamento nulo*”⁴². A norma traz um verdadeiro prêmio para a administração por haver efetuado lançamento nulo, concedendo-lhe novo prazo (de forma integral). Salienta-se, ainda, que uma das diferenças entre a prescrição e decadência reside no próprio fato de que esta não aceita interrupção ou suspensão, ao contrário daquela. A regra veio ao arrepio dos preceitos da doutrina sobre a matéria, apesar de ser largamente aplicada.

Neste sentido, dúvida não há na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme demonstra o seguinte acórdão:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PESSOA FÍSICA. DECADÊNCIA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EXISTÊNCIA DE VÍCIO FORMAL. DECISÃO FINAL ANULATÓRIA DO LANÇAMENTO FISCAL. INTERRUÇÃO. ART. 173, II, DO CTN.

1. O prazo decadencial quinquenal para que a Fazenda pública proceda ao lançamento do crédito tributário inicia-se na data em que se tornar definitiva eventual decisão anulatória em processo administrativo fiscal relativo ao respectivo lançamento, em virtude da ocorrência de vício formal, na forma do art. 173, II, do CTN.

2. É irrelevante se o ato é anulável, nulo ou inexistente, uma vez que o Código Tributário Nacional faz alusão, tão-somente, à decisão que houver anulado definitivamente o ato de lançamento em virtude de vício formal, não fazendo qualquer outra distinção entre a natureza dos vícios de que padece o ato.

3. Recurso especial não provido.

(REsp 690.382/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em

⁴¹ Ibidem.

⁴² Ibidem, 435.

20/10/2009, DJe 04/11/2009)

Cumpra, agora, a atenção à decadência no lançamento por homologação, questão que merece ser estudada em tópico em separado, pois diversas as peculiaridades por ele apresentadas, o que levou ao estudo da matéria.

2.2. Da Decadência no Lançamento por Homologação.

Importante reportar-se ao art. 150 do Código Tributário Nacional, especialmente no estudo do seu § 4º, pois regulador da matéria, *in 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.

(...)

§ 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.

O dispositivo em questão traz exceção à regra contida no art. 173, inciso I, do CTN, pois para os casos de tributos com lançamento por homologação, o prazo de decadência inicia-se a partir da data de ocorrência do fato gerador. Difere daquele, o qual prevê o marco inicial como sendo o “*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”.

Kiyoshi Harada salienta que “*a tese do cinco mais cinco, que prosperou durante certo tempo, parece ter sido afastada. Não se justifica aguardar o decurso do prazo de cinco anos para homologação e, só então, em face do não pagamento do tributo que deveria ter sido antecipado, reabrir-se o prazo para pagamento direto. Afinal, nada há na lei que impeça o agente fiscal de homologar ou de autuar o*

*contribuinte no mês seguinte ao da comunicação de apuração do imposto*⁴³.

Sobre tal posição, ainda, Hugo de Brito Machado afirma haver quem sustente que *“tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo de decadência começa quando termina o prazo para a homologação, vale dizer, cinco anos depois de ocorrido o respectivo fato gerador. Salvo a hipótese de homologação expressa, que em geral não acontece, esse prazo seria então de dez anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo. Tal entendimento é incorreto, data venia. (...) A partir do momento em que o contribuinte apura o montante do tributo e antecipa o seu pagamento, já a Fazenda, se discordar daquele montante, pode deixar de homologar a apuração feita pelo contribuinte e efetuar de ofício a sua revisão. O prazo para fazer a revisão, neste caso, é de cinco anos a partir do fato gerador do tributo. (...) A revisão de ofício da atividade apuratória realizada pelo contribuinte, neste caso, não passa de uma alternativa à homologação*⁴⁴.

O entendimento, respaldado pelo STJ, era de que o prazo do art. 173, inciso I, seria cumulativo ao que prevê o art. 150, § 4º, ambos do CTN. Ilustra o seguinte aresto a anterior linha de julgados:

**TRIBUTARIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIARIA -
CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTARIO -
DECADENCIA - PRAZO (CTN ART. 173).**

**I - O ART. 173, I DO CTN DEVE SER INTERPRETADO
EM CONJUNTO COM SEU ART. 150, PAR. 4.**

**II - O TERMO INICIAL DA DECADENCIA PREVISTA NO
ART. 173, I DO CTN NÃO É A DATA EM QUE
OCORREU O FATO GERADOR.**

**III - A DECADENCIA RELATIVA AO DIREITO DE
CONSTITUIR CREDITO TRIBUTARIO SOMENTE
OCORRE DEPOIS DE CINCO ANOS, CONTADOS DO
EXERCICIO SEGUINTE AQUELE EM QUE SE
EXTINGUIU O DIREITO POTESTATIVO DE O ESTADO
REVER E HOMOLOGAR O LANÇAMENTO (CTN, ART.
150, PAR. 4.).**

**IV - SE O FATO GERADOR OCORREU EM OUTUBRO
DE 1974, A DECADENCIA OPERA-SE EM 1. DE
JANEIRO DE 1985.**

**(REsp 58918/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES
DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em
24/05/1995, DJ 19/06/1995, p. 18646)**

⁴³ HARADA, Kiyoshi in Revista de Estudos Tributários. Volume 12, nº 71. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários – IET, 2010. Pág. 11.

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 222.

Como se pode ver, doutrina e jurisprudência rechaçam hoje essa ideia, o que pode se inferir do seguinte julgado do STJ:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

1. No lançamento por homologação, o contribuinte, ou o responsável tributário, deve realizar o pagamento antecipado do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito condicionada à futura homologação expressa ou tácita pela autoridade fiscal competente. Havendo pagamento antecipado, o Fisco dispõe do prazo decadencial de cinco anos, a contar do fato gerador, para homologar o que foi pago ou lançar a diferença acaso existente (art.

150, § 4º, do CTN).

2. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, não há o que homologar, nem se pode falar em lançamento por homologação. Surge a figura do lançamento direto substitutivo, previsto no art. 149, V, do CTN, cujo prazo decadencial se rege pela regra geral do art. 173, I, do CTN: cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o pagamento antecipado deveria ter sido realizado.

3. A tese segundo a qual a regra do art. 150, § 4º, do CTN deve ser aplicada cumulativamente com a do art. 173, I, do CTN, resultando em prazo decadencial de dez anos, já não encontra guarida nesta Corte.

Precedentes.

4. Embargos de declaração acolhidos, sem efeitos modificativos.

(EDcl no REsp 947.988/AL, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/12/2008, DJe 19/12/2008)

Recentemente, julgado do STJ em recurso representativo de controvérsia confirmou este entendimento:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO

TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

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

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida

pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

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

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

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Há ainda, que se fazer uma ressalva quanto a este tipo de lançamento. Quando não se efetua o pagamento antecipado exigido pela lei, não há possibilidade de lançamento por homologação, pois nada há o que homologar. O art. 149, inciso V, assim prevê:

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

(...)

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

O prazo para ser aplicado na hipótese, portanto, seria a regra geral contida no art. 173, inciso I do CTN, ou seja, de cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (tendo em vista a omissão do sujeito passivo) o lançamento poderia ter sido feito⁴⁵.

É o que se infere também da jurisprudência do STJ e também do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, conforme demonstram as seguintes ementas:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVOS REGIMENTAIS. ISS.

ARRENDAMENTO MERCANTIL. LEASING. CONCEITO DE SERVIÇO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

1. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que a discussão em torno do conceito de serviço para fins de incidência do ISS sobre operações de arrendamento mercantil (leasing) é de cunho

⁴⁵ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010. p. 435.

eminente constitucional (art. 156, inciso III, da Constituição Federal), descabendo a esta Corte, por meio da via recursal eleita, tal apreciação, sob pena de usurpação da competência conferida, tão-somente, ao Supremo Tribunal Federal.

2. O prazo decadencial para tributos lançados por homologação, como o caso em tela, obedece a seguinte lógica: (i) não havendo pagamento antecipado, incide o art. 173, inc. I, do CTN, por absoluta inexistência do que homologar; (ii) havendo pagamento antecipado a menor, incide a regra do art. 150, § 4º, desse mesmo diploma normativo. No presente caso, como não houve antecipação do pagamento, aplica-se o disposto no art. 173, I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

3. Dou provimento ao agravo regimental de Dibens Leasing S/A Arrendamento Mercantil, e nego provimento ao agravo regimental do Município de Guaíba.

(AgRg no REsp 1098210/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/05/2010, DJe 31/05/2010 – grifou-se)

TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. DECADÊNCIA E INÍCIO DO PRAZO. ART. 173, I, CTN. PROVA DOS AUTOS E DATAÇÃO DA SAÍDA DA MERCADORIA. Sem o pagamento, não há falar de lançamento por homologação, o que leva a decorrer de ato oficial a constituição do crédito tributário, incidindo, quanto ao termo a quo, a regra do art. 173, I, CTN. Infere-se da prova dos autos ter ocorrido a contar de 2002 a saída do arroz beneficiado, não se podendo retroagir a sonegação fiscal para período correspondente à aquisição do cereal de outros produtores e da CONAB. INFRAÇÃO MATERIAL E MULTA DE 120%. ART. 9º, III, LEI ESTADUAL Nº 6.537/73. AUSÊNCIA DE CARÁTER CONFISCATÓRIO. Não se afigura confiscatória a multa de 120% prevista pelo art. 9º, III, Lei Estadual nº 6.537/73, notadamente por incidente em infrações graves, ajustando-se seu quantitativo a desestimular sonegação fiscal. JUROS DE MORA. INEXISTÊNCIA DE ABUSIVIDADE. ART. 69, LEI ESTADUAL Nº 6.537/73. ART. 161, CTN. Nenhuma abusividade pode ser admitida em relação aos juros de mora, adstritos aos termos e percentuais dos artigos 59, Lei Estadual nº 6.537/73 e, especialmente, do art. 161 e seu § 1º, CTN. (Apelação Cível Nº 70038171245, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Armínio José

Abreu Lima da Rosa, Julgado em 15/09/2010 - grifou-se)

A espécie regulatória citada também é aplicável nos casos de dolo, fraude, ou simulação.

Passa-se agora ao estudo de situações práticas pelas quais se deparam contribuintes e administração pública, tecendo análise sobre a jurisprudência do STJ e do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul.

Quando o sujeito passivo formaliza o crédito tributário de forma correta mas não efetua o pagamento, não há necessidade de ato de lançamento, podendo ser efetuada a inscrição do crédito tributário em dívida ativa com base nas declarações prestadas pelo próprio sujeito passivo. Não há que se falar, no caso em decadência⁴⁶.

O entendimento adotado pelo STJ é de que *“tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte desacompanhada do seu pagamento no vencimento, não se aguarda o decurso do prazo decadencial para o lançamento. A declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte”*⁴⁷. Tal pensamento levou à edição 436, vista anteriormente.

Entende o STJ tratar-se de prazo prescricional, pois *“a entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco”* (Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça).

O STJ, em acórdão que julgou recurso especial representativo de controvérsia, dirimiu eventuais dúvidas acerca da matéria:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO DE O FISCO COBRAR JUDICIALMENTE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR

⁴⁶ LEAL, João Cláudio Gonçalves. Volume 12, nº 71. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários – IET, 2010. p. 11.

⁴⁷ REsp 850423/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2007, DJ 07/02/2008, p. 245.

HOMOLOGAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO POR ATO DE FORMALIZAÇÃO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE (IN CASU, DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS). PAGAMENTO DO TRIBUTUO DECLARADO.

INOCORRÊNCIA. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DECLARADA. PECULIARIDADE: DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS QUE NÃO PREVÊ DATA POSTERIOR DE VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, UMA VEZ JÁ DECORRIDO O PRAZO PARA PAGAMENTO. CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL A PARTIR DA DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO.

1. O prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário conta-se da data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada (mediante DCTF, GIA, entre outros), nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que, não obstante cumprido o dever instrumental de declaração da exação devida, não restou adimplida a obrigação principal (pagamento antecipado), nem sobreveio quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 658.138/PR, Rel. Ministro José Delgado, Rel.

p/ Acórdão Ministra Eliana Calmon, julgado em 14.10.2009, DJe 09.11.2009; REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008; e AgRg nos EREsp 638.069/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 25.05.2005, DJ 13.06.2005).

2. A prescrição, causa extintiva do crédito tributário, resta assim regulada pelo artigo 174, do Código Tributário Nacional, verbis: "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;

I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

(Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005) 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." 3. A constituição definitiva do crédito tributário, sujeita à decadência, inaugura o decurso do prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário.

4. A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e

Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza prevista em lei (dever instrumental adstrito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação), é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

5. O aludido entendimento jurisprudencial culminou na edição da Súmula 436/STJ, verbis: "A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco." 6. Conseqüentemente, o dies a quo do prazo prescricional para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário declarado, mas não pago, é a data do vencimento da obrigação tributária expressamente reconhecida.

7. In casu: (i) cuida-se de créditos tributários atinentes a IRPJ (tributo sujeito a lançamento por homologação) do ano-base de 1996, calculado com base no lucro presumido da pessoa jurídica; (ii) o contribuinte apresentou declaração de rendimentos em 30.04.1997, sem proceder aos pagamentos mensais do tributo no ano anterior; e (iii) a ação executiva fiscal foi proposta em 05.03.2002.

8. Deveras, o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, independentemente da forma de tributação (lucro real, presumido ou arbitrado), é devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos (Lei 8.541/92 e Regulamento do Imposto de Renda vigente à época - Decreto 1.041/94).

9. De acordo com a Lei 8.981/95, as pessoas jurídicas, para fins de imposto de renda, são obrigadas a apresentar, até o último dia útil do mês de março, declaração de rendimentos demonstrando os resultados auferidos no ano-calendário anterior (artigo 56).

10. Assim sendo, não procede a argumentação da empresa, no sentido de que: (i) "a declaração de rendimentos ano-base de 1996 é entregue no ano de 1996, em cada mês que se realiza o pagamento, e não em 1997"; e (ii) "o que é entregue no ano seguinte, no caso, 1997, é a Declaração de Ajuste Anual, que não tem efeitos jurídicos para fins de início da contagem do prazo seja decadencial, seja prescricional", sendo certo que "o Ajuste Anual somente tem a função de apurar crédito ou débito em relação ao Fisco." (fls. e-STJ 75/76).

11. Vislumbra-se, portanto, peculiaridade no caso sub examine, uma vez que a declaração de rendimentos entregue no final de abril de 1997 versa sobre tributo que já deveria ter sido pago no ano-calendário

anterior, inexistindo obrigação legal de declaração prévia a cada mês de recolhimento, consoante se depreende do seguinte excerto do acórdão regional: "Assim, conforme se extrai dos autos, a formalização dos créditos tributários em questão se deu com a entrega da Declaração de Rendimentos pelo contribuinte que, apesar de declarar os débitos, não procedeu ao devido recolhimento dos mesmos, com vencimentos ocorridos entre fevereiro/1996 a janeiro/1997 (fls. 37/44)." 12. Conseqüentemente, o prazo prescricional para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial da exação declarada, in casu, iniciou-se na data da apresentação do aludido documento, vale dizer, em 30.04.1997, escoando-se em 30.04.2002, não se revelando prescritos os créditos tributários na época em que ajuizada a ação (05.03.2002).

13. Outrossim, o exercício do direito de ação pelo Fisco, por intermédio de ajuizamento da execução fiscal, conjura a alegação de inação do credor, revelando-se incoerente a interpretação segundo a qual o fluxo do prazo prescricional continua a escoar-se, desde a constituição definitiva do crédito tributário, até a data em que se der o despacho ordenador da citação do devedor (ou até a data em que se der a citação válida do devedor, consoante a anterior redação do inciso I, do parágrafo único, do artigo 174, do CTN).

14. O Codex Processual, no § 1º, do artigo 219, estabelece que a interrupção da prescrição, pela citação, retroage à data da propositura da ação, o que, na seara tributária, após as alterações promovidas pela Lei Complementar 118/2005, conduz ao entendimento de que o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado retroage à data do ajuizamento do feito executivo, a qual deve ser empreendida no prazo prescricional.

15. A doutrina abalizada é no sentido de que: "Para CÂMARA LEAL, como a prescrição decorre do não exercício do direito de ação, o exercício da ação impõe a interrupção do prazo de prescrição e faz que a ação perca a 'possibilidade de reviver', pois não há sentido a priori em fazer reviver algo que já foi vivido (exercício da ação) e encontra-se em seu pleno exercício (processo).

Ou seja, o exercício do direito de ação faz cessar a prescrição.

Aliás, esse é também o diretivo do Código de Processo Civil: 'Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição.

§ 1º A interrupção da prescrição retroagirá à data da

propositura da ação.' Se a interrupção retroage à data da propositura da ação, isso significa que é a propositura, e não a citação, que interrompe a prescrição. Nada mais coerente, posto que a propositura da ação representa a efetivação do direito de ação, cujo prazo prescricional perde sentido em razão do seu exercício, que será expressamente reconhecido pelo juiz no ato da citação.

Nesse caso, o que ocorre é que o fator conduta, que é a omissão do direito de ação, é desqualificado pelo exercício da ação, fixando-se, assim, seu termo consumativo. Quando isso ocorre, o fator tempo torna-se irrelevante, deixando de haver um termo temporal da prescrição." (Eurico Marcos Diniz de Santi, in "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Ed. Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 232/233) 16. Destarte, a propositura da ação constitui o dies ad quem do prazo prescricional e, simultaneamente, o termo inicial para sua recontagem sujeita às causas interruptivas previstas no artigo 174, parágrafo único, do CTN.

17. Outrossim, é certo que "incumbe à parte promover a citação do réu nos 10 (dez) dias subsequêntes ao despacho que a ordenar, não ficando prejudicada pela demora imputável exclusivamente ao serviço judiciário" (artigo 219, § 2º, do CPC).

18. Conseqüentemente, tendo em vista que o exercício do direito de ação deu-se em 05.03.2002, antes de escoado o lapso quinquenal (30.04.2002), iniciado com a entrega da declaração de rendimentos (30.04.1997), não se revela prescrita a pretensão executiva fiscal, ainda que o despacho inicial e a citação do devedor tenham sobrevivido em junho de 2002.

19. Recurso especial provido, determinando-se o prosseguimento da execução fiscal. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1120295/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/05/2010, DJe 21/05/2010)

A dúvida principal refere-se ao marco inicial de contagem do prazo prescricional. Quando se refere a tributo com vencimento após a apresentação da declaração, deverá ser o vencimento da obrigação o marco de contagem⁴⁸. Esta é a regra geral adotada pelo STJ.

Entretanto, em se tratando de tributo com vencimento anterior à declaração,

⁴⁸ REsp 850423/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2007, DJ 07/02/2008, p. 245

a data desta deverá ser o marco inicial de contagem da prescrição⁴⁹.

O § 4º do art. 150 aplica-se também à hipótese de formalização do crédito de forma incorreta pelo sujeito passivo, hipótese em que terá a administração o prazo de cinco anos contados do fato gerador para efetuar o lançamento de forma correta.

⁴⁹ AgRg no Ag 938979/SC, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/02/2008, DJe 05/03/2008

CONCLUSÃO

Encerra-se o presente trabalho com a certeza de que as conclusões retiradas em uma simples leitura da doutrina e legislação nem sempre coincidem com os entendimentos adotados pelos tribunais superiores, pois em constante modificação.

Prescrição e decadência são, em matéria tributária, causas de extinção do crédito fazendário: aquela por retirar o direito de ação do fisco, esta por fulminar o próprio direito potestativo de lançar o tributo, seja qual for a modalidade de lançamento a que está sujeito.

Ambos os institutos apresentam peculiaridades quanto aos prazos de exercício do direito, bem como marcos iniciais de contagem. E, como foi visto, os marcos estão intimamente ligados à modalidade de lançamento do tributo.

Especialmente quanto à decadência, foi mostrado que o prazo de sua ocorrência é de cinco anos, seja qual for a espécie de lançamento, diferenciando-se apenas o marco inicial de contagem.

A regra geral é trazida pelo art. 173, inciso I do CTN, aplicável aos casos de lançamento por declaração ou de ofício, estabelecendo que o direito de constituir o crédito tributário extingue-se em cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Quanto ao caso de decadência no lançamento por homologação, questão a qual se reservou atenção especial, incide o § 4º do art. 150 do CTN. Trata-se de exceção à regra contida no art. 173 do CTN. Para esta espécie, o prazo de decadência inicia-se a partir da data de ocorrência do fato gerador.

Aplica-se ao lançamento por homologação, ainda, o art. 149, inciso V, do CTN, que regula o lançamento de ofício em sua forma complementar, quando não efetuado o lançamento previsto na lei. Nesta hipótese, pois, aplicável o prazo do art. 173, inciso I, do CTN, uma vez que o lançamento deverá ser efetuado de ofício. Foge-se à regra do art. 150, § 4º, por não haver o que homologar.

Entretanto, por muito tempo aceita na jurisprudência do Superior Tribunal de

Justiça, e hoje ainda difundida na doutrina, a tese dos cinco anos mais cinco⁵⁰, em caso de não-lançamento pelo sujeito passivo, hoje não vige mais naquela Corte. A atual jurisprudência

Por fim, quando o contribuinte efetua o lançamento de forma correta, desde logo se torna exigível o tributo, pois a declaração do contribuinte elide a necessidade de constituição formal do crédito (Súmula 436 do STJ). Neste caso, não há que se falar em decadência, mas sim de prescrição.

⁵⁰ O entendimento, respaldado pelo STJ, era de que o prazo do art. 173, inciso I, seria cumulativo ao que prevê o art. 150, § 4º, ambos do CTN (REsp 58918/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/05/1995, DJ 19/06/1995, p. 18646).

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª ed. Editora Saraiva. São Paulo: 2010.

CAHALI. Yussef Said. Prescrição e Decadência. 2ª tiragem. São Paulo: Editora Revista Dos Tribunais, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 7ª ed. Editora Forense. Rio de Janeiro: 2004.

_____, Sacha Calmon Navarro. Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição. 2ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2002.

DENARI, Zelmo. Curso de Direito Tributário. 9ª ed. Editora Atlas. São Paulo: 2008.

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

GOMES, Marcos Lívio e ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord.) – Curso de Direito Tributário Brasileiro. Volume II. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

HARADA, Kiyoshi in Revista de Estudos Tributários. Volume 12, nº 71. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários – IET, 2010.

ICHIHARA, Yoshiaki. Direito Tributário. 16ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

LEAL, João Cláudio Gonçalves. Volume 12, nº 71. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários – IET, 2010.

MACHADO, Hugo de. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

_____, Hugo de Brito (Coord.). Lançamento tributário e decadência. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2002.

_____, Hugo de Brito in Curso de Direito Tributário. Ives Gandra da Silva Martins (coord.). 12ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. II. 5ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

RODRIGUES, Sílvio. Direito Civil. Parte Geral. Volume I. 34ª Edição. São Paulo:

Editora Saraiva, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16ª ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2009.