

**LIGA DE ENSINO DO RIO GRANDE DO NORTE
FACULDADE NATALENSE PARA O DESENVOLVIMENTO
DO RIO GRANDE DO NORTE – FARN**

ANA VALESKA DE ARAUJO GUEDES

**ESTUDO PRELIMINAR DO PRAZO QUINQUENAL AOS PRESSUPOSTOS DA
DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NA LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA**

**NATAL/RN
2012**

ANA VALESKA DE ARAUJO GUEDES

**ESTUDO PRELIMINAR DO PRAZO QUINQUENAL AOS PRESSUPOSTOS DA
DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NA LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada ao Curso de
Especialização em Direito Tributário da Faculdade
Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande
do Norte – FARN, como requisito para obtenção
do grau de especialista em Direito Tributário.

Orientador: Professor Jonas Lemos (Dr.)

**NATAL/RN
2012**

UNI-RN
BIBLIOTECA
Rd: 36 137
Cód de Barra: MP00044
Data: 20 / 02 / 13

34:336.2

6957

2012

Cx. 02

Catálogo na Publicação – Biblioteca do UNI-RN
Setor de Processos Técnicos

Guedes, Ana Valeska de Araújo.

Estudo preliminar do prazo quinquenal aos pressupostos da decadência e prescrição na lei complementar tributária / Ana Valeska de Araújo Guedes. – Natal, 2012.
40 f.

Orientador: Prof. Dr. Jonas Lemos.

Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Centro
Universitário do Rio Grande do Norte.

1. Legislação Tributária – Monografia. 2. Obrigação Tributária –
Monografia. 3. Regras Decadenciais e Prescricionais – Monografia. I.
Lemos, Jonas. II. Título.

RN/UNI-RN/BC

CDU 34:336.2

**LIGA DE ENSINO DO RIO GRANDE DO NORTE
FACULDADE NATALENSE PARA O DESENVOLVIMENTO
DO RIO GRANDE DO NORTE – FARN**

**ESTUDO PRELIMINAR DO PRAZO QUINQUENAL AOS PRESSUPOSTOS DA
DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NA LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA**

ANA VALESKA DE ARAUJO GUEDES

Monografia apresentada e aprovada em ____ de ____ de ____.

Prof. Dr. Jonas Lemos – Orientador

Prof. Jonas Lemos – Coordenador do Curso

Ao Professor Jonas,
pela amizade, incentivo e disponibilidade para a execução deste trabalho.

Aos demais professores da especialização em Direito Tributário,
pelas lições valiosas e indispensáveis para a consecução deste objetivo.

RESUMO

O princípio da segurança jurídica tem nos institutos da decadência e prescrição um dos seus alicerces, de modo que um crédito tributário não pode ficar *ad eternum* aguardando o seu cumprimento. O capítulo introdutório traz breve abordagem da legislação tributária com base na Constituição Federal. As seções seguintes delineiam os conceitos de obrigação tributária, lançamento tributário, dando enfoque maior ao lançamento por homologação, temas fundamentais para o nivelamento das informações sobre os prazos decadencial e prescricional no Direito Tributário. O destaque à prescrição 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 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, dando realce, inclusive, à análise desses pressupostos no caso de repetição de indébito tributário. Eis que em qualquer ramo do Direito Público é identificada uma necessidade da defesa do patrimônio público, e o tributo é um dos maiores patrimônios da sociedade, sendo através desses recursos que o Estado deve realizar suas atividades essenciais, objetivando, em última análise, a busca do bem estar da sociedade em geral.

Palavras-chave: Legislação tributária. Obrigação tributária. Lançamento. Decadência. Prescrição.

ABSTRACT

The Principle of Legal Certainty has in the institutes of the decay and prescription one of its foundations, so that a tax credit cannot be *ad eternum* waiting for its fulfillment. The introductory chapter brings short approach of the tax legislation on basis of the Federal Constitution. The next sections outline the concepts of tax obligation, tax launch, giving bigger approach to the launch for homologation, basic subjects for the leveling of the informations on the terms related to decay and prescription in the Tax Law. The distinction to the null and void takes place because of setting itself up, together with the decadence, in question of extinction of the tax credit and in the existence of common and divergent points between them, justifying the need to study the differences between these two phenomena, and for the peculiarities related to the extinction of the right of constitution of the tax credit. Several decadent and null rules are identified, all directed for the appropriate service of the legal standards, enhancing, inclusively, the analysis of these presuppositions in case of repetition of undue tributary. Here is that in any branch of the Public Law is identified a need to defend the public inheritance, and the tribute is one of the biggest inheritances of the society, being through these resources that the State must carry out its essential activities, aiming, ultimately, the pursuit of the well-being of the society in general.

Keywords: Tax legislation. Tax obligation. Launch. Decay. Prescription

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
2 APLICAÇÃO DO PRAZO QUINQUENAL AOS PRESSUPOSTOS DA DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NA LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA.....	10
3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO ELEMENTO CENTRAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	12
4 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO COMO PROCEDIMENTO PRIVATIVO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.....	16
4.1 Modalidades de lançamento.....	18
5 LINHAS GERAIS ACERCA DOS PRESSUPOSTOS DA DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO.....	23
6 REGRAS DE DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	25
7 LIMITES PRESCRICIONAIS AO SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA EXIGIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	29
7.1 Prescrição Intercorrente no curso do processo administrativo fiscal.....	33
8 DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO DO DIREITO DO SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICA NOS CASOS DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO.....	35
9 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	40
REFERÊNCIAS	

1 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.

2 APONTAMENTOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTIDA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A Constituição Federal de 1988 alçou à Lei nº 5.172/66, o denominado Código Tributário Nacional (CTN), o status de lei complementar, cabendo aos legisladores ordinários regularem os comandos gerais expressos no título específico sobre tributação e orçamento no texto da Lei Maior e, dessa forma, dar praticidade às relações entre Fisco e contribuintes.

Nem tudo que está previsto no título VI da Carta Magna há de ser regulado por lei complementar. Quando assim for necessário, o texto constitucional traz expressamente, como ocorre no art. 146, III, 'b', aduzindo que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência. Além disso, os art. 146-A¹, art. 148², art. 153, VII³, todos da Lei Maior, haverão de ser regulados por meio de lei complementar, como também os art. 154, I⁴, art. 155, § 1º, III⁵, art. 155, § 2º, XII⁶, art. 156, § 3º⁷ e art. 195, § 4º⁸ da Lei Suprema.

¹ Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

² A União, mediante lei complementar, poderá instituir Empréstimo Compulsório: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no Art. 150, III, b.

³ Compete à União instituir impostos sobre: (...) VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

⁴ A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

⁵ O imposto previsto no inciso I: (...) terá competência para sua instituição regulada por lei complementar: (...); b) se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

⁶ O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) XII - cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

⁷ Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o

Desse modo, dentro das finalidades da lei complementar encontra-se a regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar, a eliminação de conflitos entre os poderes tributantes e o estabelecimento de normas gerais para que os entes dotados de personalidade jurídica de direito público interno e de competência tributária impositiva exerçam o seu mister atendendo ao texto legislativo eleito pelo constituinte.

Além disso, é importante a repartição de competências na estrutura federativa, visando uma ordem jurídica própria para cada ente descentralizado e seu respectivo Poder Legislativo, embora isso não signifique que sejam independentes e indiferentes uns aos outros, mas que são livres para atenderem às suas necessidades legislativas desde que respeitando os limites expressos nas normas gerais constitucionais.

Sobre lei complementar tributária, relevante é a transcrição de MARTINS⁹:

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.

Assim sendo, as normas gerais de direito tributário são norteadoras das demais normas do sistema, e assumem a função de garantidora do Fisco e do contribuinte, impondo aos entes federativos a sua observância, em todas as esferas da Federação.

Nesse sentido são as lições de COELHO¹⁰:

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

exterior. III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

⁸ A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 73-75

¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988 – Sistema tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 109

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.

Feitas essas considerações, tem-se a vinculação da lei complementar ao mandamento constitucional a ser complementado ou regulado. Desse modo, a edição de uma lei complementar inovando ou modificando a norma constitucional estaria viciada, vez que corresponderia uma ruptura do sistema jurídico constitucional já definido.

3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO ELEMENTO CENTRAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O Código Tributário Nacional tem na obrigação tributária seu elemento central, mas é o direito civil pátrio que conceitua obrigação como sendo "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 devedor¹¹".

No direito tributário, tem-se a obrigação tributária assim definida por AMARO¹²:

A obrigação, no direito tributário, não possui conceituação diferente da que lhe é conferida no direito obrigacional comum. Ela se particulariza, no campo dos tributos, pelo seu *objeto*, que será sempre uma prestação de natureza tributária, portanto um dar, fazer ou não fazer de conteúdo pertinente a tributo. O objeto da obrigação tributária pode ser: dar uma soma pecuniária ao sujeito ativo, fazer algo (por exemplo, emitir nota fiscal, apresentar declaração de rendimentos) ou não fazer algo (por exemplo, não embarçar a fiscalização). É pelo objeto que a obrigação revela a sua natureza tributária.

Uma das mais importantes características da obrigação tributária é a sua ligação ao princípio da legalidade, previsto no art. 97, I do CTN¹³ e no art. 150, I

¹¹ GOMES, Orlando. Obrigações. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 33

¹² AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 245

¹³ Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção.

do texto constitucional¹⁴, e se subdivide em obrigação principal e acessória, conforme definição no art. 113 e parágrafos do CTN¹⁵.

A primeira está ligada diretamente ao recolhimento do tributo, enquanto a segunda faz referência a determinadas obrigações que o sujeito passivo tem que cumprir, como escrituração fiscal e fornecimento de informações que, uma vez não sendo atendidas, convertem-se em obrigação principal.

CASSONE¹⁶ 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.

Partindo, então, desse conceito, tem-se que o CTN atribui como critério de discriminação entre as obrigações tributárias principais e acessórias a circunstância de o seu objeto ser ou não de conteúdo pecuniário. Contudo, essa característica dada à obrigação principal como distintivo em relação à obrigação acessória recebeu críticas dos tributaristas, destacando-se BARROS¹⁷, para quem não se pode confundir tributo com penalidade, acudindo à definição de tributo fixada no art. 3º do CTN¹⁸, visto que uma das premissas é, precisamente, não constituir a prestação pecuniária sanção de ato ilícito.

Importa que tanto a obrigação principal quanto a obrigação acessória, para nascerem, supõem a ocorrência do fato gerador, pressuposto legalmente qualificado. No primeiro instante o fato gerador não passa de uma descrição prevista em lei, forma abstrata de um fato de possível ocorrência. No segundo instante, vindo a ocorrer o fato descrito na lei é que surge a obrigação tributária.

¹⁴ Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

¹⁵ A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º 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. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

¹⁶ CASSONE, Vitorio. Direito tributário. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 276

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

¹⁸ Tributo é 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.

Assim sendo, o fato gerador surge como elemento fundamental para a criação da obrigação tributária, consubstanciado na concretização de um pressuposto de fato que a lei atribui, previamente, o efeito de dar nascimento à obrigação tributária, por isso diz-se que obrigação tributária dá-se pela subsunção do fato (fato gerador) à norma (hipótese de incidência).

Ressalte-se, ainda, que o fato gerador possui 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 é imposto, contribuição ou taxa.

Juntamente com a especificação de qual tributo incidirá ao caso concreto, o fato gerador também possui o condão de determinar os sujeitos ativo e passivo da relação tributária. O sujeito passivo (contribuinte) será a 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 com observância à competência tributária, uma vez que a cada ente federativo cabe a cobrança de um tributo específico.

Seguidamente ao nascimento da obrigação tributária, o Fisco precisa documentá-la por meio do crédito tributário, que nada mais é que a denominação dada pelo CTN à obrigação tributária sob o ângulo da Fazenda Pública, sujeito ativo que tem direito ao crédito já apurado pelo lançamento e dotado de certeza, liquidez e exigibilidade.

Assim sendo, a obrigação tributária é materializada por intermédio do lançamento tributário, atendendo à dinâmica e aplicação do direito tributário e dos procedimentos da administração para cobrança, fiscalização e formação do título executivo da Fazenda Pública, estendendo-se também às garantias e privilégios que cercam o direito do sujeito ativo.

Nesses termos, 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) para cobrar do sujeito passivo o tributo que lhe é devido.

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. Assim, o art. 141 do CTN aduz que o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

Sinteticamente, o caminho para se chegar à constituição do crédito tributário segue uma linha cronológica imaginária. Sendo assim, primeiramente a Constituição Federal estabelece, dentre outras regras, as normas de competência tributária, define as espécies tributárias, os princípios constitucionais tributários e as imunidades. Sobrevém, então, a lei por parte do ente competente, que descreve o tipo tributário, a hipótese de incidência e outros elementos ensejadores da ocorrência do fato gerador.

Diante da atividade legislativa expressa anteriormente, tem-se a instituição do tributo, com a descrição de um fato de possível ocorrência e a prescrição de uma obrigação de pagar determinada quantia. Contudo, é necessária a ocorrência concreta do fato previsto na legislação e, para que isso ocorra, o sujeito passivo tem que praticar o fato gerador, nascendo, pois, a obrigação tributária.

Eis que a obrigação é formalizada por meio do lançamento transformando-a em algo materializado e expresso em forma de documento, a que o CTN dá o nome de crédito tributário, que transforma o lançamento em algo líquido e exigível, e é comunicado ao sujeito passivo por intermédio da notificação.

Evidente que o crédito é constituído para ser pago, embora nem sempre isso aconteça, tendo em vista as causas modificativas do crédito tributário, quais sejam, a suspensão (art. 151 do CTN¹⁹), extinção (art. 156 do CTN²⁰) e exclusão (art. 175 do CTN²¹).

¹⁹ 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.

²⁰ Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado. XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

²¹ Excluem o crédito tributário: I - a isenção; II - a anistia.

Vale salientar que diante da não ocorrência de uma causa de extinção do crédito tributário, o Fisco tomará as medidas necessárias ao recebimento, buscando a satisfação forçada do crédito.

Assim sendo, haverá a inscrição do crédito em dívida ativa, da qual o ente tributante extrai um título executivo extrajudicial, a denominada Certidão de Dívida Ativa (CDA) para, seguidamente, proceder ao ajuizamento da execução fiscal, regulada pela Lei 6.830/80²², sendo, a partir daí, que se inicia a fase judicial de exigência do crédito tributário.

4 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO COMO PROCEDIMENTO PRIVATIVO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA

O lançamento tributário, definido no art. 142 do CTN²³, é o momento reservado para o ato praticado pela administração fiscal que torna líquido e certo o tributo devido por um determinado contribuinte.

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.

MACHADO²⁴ 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”.

Tomando as lições do magistral tributarista, seria ato o lançamento 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, e não ocorrendo qualquer oposição por parte do sujeito passivo, o lançamento dá-se por consumado. Mas caso o sujeito passivo venha a apresentar uma impugnação, o lançamento passa ser um procedimento.

²² Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências.

²³ 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.

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Lançamento tributário e Decadência. São Paulo: Dialética, 2002, p. 5

Segundo BALEEIRO²⁵, o lançamento é assim definido:

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.

Já no que se refere à natureza jurídica do lançamento, o art. 142 do CTN, já referenciado, define como sendo constitutiva, no entanto, a doutrina também diverge nesse sentido, conforme definição de CASSONE²⁶ que entende a natureza do lançamento como declaratória e constitutiva:

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, BALEEIRO²⁷ entende que o lançamento seja considerado como ato de natureza meramente declaratória:

(...) não cria, não extingue, nem altera um direito. Ele apenas determina, 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 seara, firma-se entendimento pela corrente dos que defendem o lançamento como ato, bem como a natureza declaratória, uma vez que ocorrendo o fato gerador dá-se a subsunção do fato à norma, fazendo nascer a obrigação tributária e, conseqüentemente, o crédito tributário. Desse modo, o lançamento é

²⁵ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualização Misabel Abreu Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 782

²⁶ CASSONE, Vitorio. Direito Tributário. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 194

²⁷ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualização Misabel Abreu Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 782

apenas um meio de formalizar a obrigação tributária, apresentando o CTN modalidades diversas, conforme passam a ser discutidas.

4.1 Modalidades de lançamento tributário

O crédito tributário nasce da obrigação tributária principal, como prescreve o art. 139 do CTN²⁸, que resulta da obrigação de pagar tributo ou penalidade pecuniária, 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. Porém, em outros casos, depende de declarações a serem prestadas pelo sujeito passivo antes de cada lançamento, e ainda ocorrem outras situações em que o próprio sujeito passivo realiza a atividade de apurar o tributo devido e recolhê-lo, cabendo ao Fisco, apenas, verificar a exatidão de seu procedimento e homologar a apuração realizada pelo contribuinte.

Eis que compete privativamente à autoridade administrativa a constituição do crédito tributário pelo lançamento, sendo que tal ato poderá ser efetuado através de três modalidades de lançamento pormenorizadas a seguir.

Primeiramente, tem-se o lançamento de ofício, descrito pelo art. 148 do CTN²⁹ como sendo aquele efetuado pela autoridade administrativa 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.

²⁸ O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

²⁹ Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Embora o CTN vislumbre a função complementar dessa modalidade de lançamento, o art. 149 do citado estatuto material³⁰ elenca hipóteses em que se perfazem ao lançamento direto por conta da insuficiência, inexatidão, omissão, dolo, fraude ou simulação no cumprimento das atividades exercidas com vista aos lançamentos por declaração e homologação. Ou seja, quando 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.

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), as taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições de iluminação pública (CIP) são exemplos clássicos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício previsto no art. 149, I, do CTN, referente aos casos determinados por lei para serem revisados de ofício pela autoridade administrativa.

Fato é que o lançamento de ofício ocorre sem a colaboração do sujeito passivo, embora nem sempre seja assim. Nos casos em que o Fisco necessita de informações para realizar o lançamento, ele notifica o sujeito passivo, ou mesmo terceiros, para que prestem esclarecimentos. Obviamente que sem as informações adicionais necessárias o Fisco pode recorrer a outros remédios, como multas e arbitramento, quando ocorre, então, o lançamento independentemente de colaboração.

Já o lançamento por declaração vincula a autoridade administrativa após o sujeito passivo, ou terceiros legalmente obrigados, a prestar a declaração necessária identificando a matéria de fato que a lei considere relevante para que a Fazenda Pública quantifique o crédito e realize o ato de lançamento, ou seja, pressupõe a colaboração do particular com a administração tributária.

³⁰ 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.

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, e tem como base legal o art. 147 do CTN³¹. Nesses termos, o devedor fica obrigado a informar ao Fisco todas as operações, fatos e situações ocorridos dentro de um determinado lapso temporal, em razão do que a Fazenda Pública tem condição de adequá-los à legislação aplicável e emitir o ato de lançamento.

O § 1º do artigo em comento³² explicita a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, entendendo CASSONE³³ que se “a retificação visa a reduzir ou excluir tributo, ela só é admissível mediante comprovação de erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento”.

Isso se explica de modo que se a autoridade administrativa já tiver notificado o sujeito passivo, só lhe restará apresentar defesa administrativa ou buscar a via judicial, se assim for mais aconselhado ao deslinde do caso.

Exemplificando o cabimento do lançamento por declaração, o mesmo é utilizado 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).

Por último, tem-se o lançamento por homologação, previsto no art. 150 do CTN³⁴, e que ocorre sem que haja a interveniência estatal. Nesse lançamento, tendo ocorrido o fato imponible e sendo configurada a hipótese de incidência descrita na norma tributária, com o consequente nascimento da obrigação, o sujeito passivo encontra 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.

³¹ 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.

³² 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.

³³ CASSONE, Vitorio. Direito Tributário. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 323

³⁴ 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.

Importa saber que o lançamento por homologação pode ser expresso ou tácito. Com referência a homologação expressa, tem-se que a autoridade administrativa expressamente concorda com a atividade do contribuinte de calcular por conta da lei o imposto devido, fazendo o seu pagamento.

Anote-se, no entanto, que raras vezes ocorre homologação formal integral feita pelo contribuinte, por isso a administração 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 suplementares de ofício.

Quanto à homologação tácita, o art. 150, § 4º do CTN vaticina que se a lei não fixar prazo à homologação, conta-se cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador e, expirado esse prazo sem a Fazenda Pública se pronunciar, dá-se por homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Desse modo, se a administração pública não se manifestar no prazo de cinco anos conforme esposado, haverá a decadência do seu direito, tema que será tratado pormenorizadamente no próximo tópico juntamente com o pressuposto da prescrição.

Vale destacar ainda que essa modalidade de lançamento corresponde a ato privativo da administração. O Fisco verifica a exatidão da apuração realizada pelo sujeito passivo e, estando correto o valor recolhido, faz a homologação, com a extinção da condição resolutória, tornando-se definitivo o pagamento efetuado.

Discorreu com precisão CARVALHO³⁵:

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.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 1999, p. 282-3

Apesar do preceito contido no CTN, 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 que exista um título jurídico hábil formado pelo próprio contribuinte.

Exigindo a lei que o próprio contribuinte faça o pagamento do tributo, sem auxílio direto do Fisco, será uma questão de discricionariedade a decisão da administração fiscal de conferir a correção do pagamento feito.

Há de ressaltar que o lançamento por homologação é também denominado por parte da doutrina como autolançamento, ou seja, o sujeito passivo pratica todos os atos relativos à apuração e definição do *quantum* do imposto devido e procede ao autolançamento, lançando contra si mesmo o montante correspondente do tributo devido.

Vale mencionar que o CTN não utilizou tal expressão, pois consagrou o lançamento como sendo ato exclusivo das autoridades administrativas. Como bem expressa BALEEIRO³⁶:

O Código Tributário Nacional, partindo do pressuposto corrente de que lançamento é ato privativo da Administração Pública não adotou a expressão comumente utilizada pela legislação e doutrina de outros países (*autoaccertamento* para os italianos ou *autoliquidación* para os espanhóis) – autolançamento – para designar a espécie de lançamento prevista no art. 150. Somente é lançamento, no sentido técnico-jurídico, o ato jurídico emanado da Administração.

Além disso, merece destaque algumas considerações acerca do termo 'antecipado' significando que o pagamento deve ser feito antes de o Fisco efetuar o lançamento, ou sem aguardar que este seja realizado.

Frise-se, no entanto, que não é pagamento antecipado em relação ao vencimento, uma vez que não sendo observado implicará mora do sujeito passivo, e as consequências 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

³⁶ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualização Misabel Abreu Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 832

considerado, nos termos do § 3º do art. 150 do CTN³⁷, ficando em aberto apenas o saldo.

Assim, o que ocorre não é a homologação do lançamento efetuado pelo contribuinte, visto que o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, mas a convalidação da operação efetuada pelo sujeito passivo, valorando sua situação de vida e adequando-a ao conteúdo da norma tributária.

Desse modo, vê-se que a ação que ocorre no lançamento por homologação é diversa daquela realizada 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 CTN.

O que se homologa, portanto, nas hipóteses de lançamento por homologação, não é ato de lançamento, mas a atividade do sujeito passivo tendente à satisfação do crédito tributário, tendo em vista uma série de operações levadas a efeito pelo contribuinte, cujo desfecho revela a existência de determinado *quantum* a ser por ele recolhido.

Enfim, 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.

5 LINHAS GERAIS ACERCA DOS PRESSUPOSTOS DA DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

Nos mais variados ramos de Direito, encontram-se dois institutos que, intimamente relacionados com o princípio da segurança jurídica e a garantia da ordem social, geram efeitos extintivos, seja sobre o direito em si, seja sobre a pretensão da ação. Trata-se, respectivamente, da decadência e da prescrição, explicitado por AMARO³⁸ nos seguintes termos:

O direito positivo não socorre a quem permanece inerte, durante largo espaço de tempo, sem exercitar seus direitos. Por isso,

³⁷ 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.

³⁸ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 13ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 395

esgotado certo prazo assinalado em lei, prestigiam-se a certeza e a segurança, e sacrifica-se o eventual direito daquele que se manteve inativo no que respeita à atuação ou defesa desse direito.

Embora sejam semelhantes quanto à finalidade, decadência e prescrição se confundem em termos axiológicos, principalmente quando a legislação não os distingue com a necessária clareza.

No entanto, tratam-se a prescrição e a decadência de institutos jurídicos distintos, e no que diz respeito à obrigação tributária principal estão muito bem estabelecidos no art. 173³⁹ e art. 174⁴⁰, ambos do CTN, tratando, o primeiro, da extinção do direito de lançar e, o segundo, da extinção do direito de cobrar o crédito tributário.

Sendo assim, 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, o Fisco pode exigir a satisfação da obrigação, por prazo igual de cinco anos, sob a pena de, caso nada faça nesse período, ocorrer o pressuposto da prescrição.

Com toda certeza, a decadência e a prescrição sempre obtiveram maior atenção da doutrina, vez que inúmeras manifestações no mundo jurídico

³⁹ 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.

⁴⁰ 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.

demonstram a sua total dependência em relação à linha do tempo. Assim sendo, 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.

6 REGRAS DE DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

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.

No direito privado, o início do prazo da decadência se confunde com a data do nascimento do direito. No Direito Tributário, no entanto, nem sempre é assim, pois o início da contagem do prazo de decadência do crédito tributário, regra geral, é firmado de acordo com o tipo de lançamento a que o tributo esteja submetido, ou então, de acordo com determinados eventos fixados em lei.

Como visto anteriormente, o lançamento de ofício corresponde à data a partir da qual se pode efetuar o lançamento, coincidindo normalmente com a ocorrência do fato gerador. Já o lançamento por declaração é aquele em que o Fisco aguarda a prestação de informações pelo sujeito passivo para efetuar o lançamento, e somente a partir do vencimento do prazo decadencial para prestar a declaração é que se inicia a possibilidade de ser efetuado o lançamento, seja ela prestada ou não.

O art. 173 do CTN, já relacionado no tópico anterior, prevê prazo decadencial de cinco anos, com três hipóteses de termo inicial. Na primeira, que se constitui na regra geral aplicada às hipóteses de lançamento de ofício e por declaração, o termo inicial do prazo decadencial de cinco anos é o primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No entanto, o marco inicial para a contagem do prazo depende da natureza do tributo e da ocorrência do seu fato gerador. Como exemplo tem-se o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), cuja ocorrência do fato gerador é a propriedade do veículo no dia 1º de janeiro de cada ano, em relação aos veículos cuja primeira aquisição ocorreu em exercícios anteriores.

A segunda hipótese cuida do lançamento efetuado com vício de forma, e cujo termo inicial do prazo decadencial é a data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou judicial que o houver declarado nulo.

Neste caso, somente por construção jurídica fala-se em prazo decadencial, uma vez que a lei está, de fato, prevendo 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 a doutrina tradicional só entende possível em caso de prescrição.

Finalmente, a hipótese prevista no parágrafo único do art. 173 do CTN supracitado 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.

Por outro lado, 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, ou então, passados cinco anos contados a partir do fato gerador do tributo, dá-se a homologação tácita.

Aduz-se, então, que o próprio CTN fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da administração tributária. Se a regra pertine ao lançamento por declaração, determina o art. 173 do Código que o prazo quinquenal inicia a partir do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, imaginando um intervalo hábil para que as informações possam ser computadas e, com base nelas, a administração tributária prepare o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN uma regra 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.

Assim sendo, o § 4º do art. 150 do CTN⁴¹ expressa que ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do Fisco que, de outra parte, tem o direito de

⁴¹ Se a lei não fixar prazo para 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.

investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo contribuinte a cada fato gerador, independente de qualquer informação que tenha sido prestada.

Fique claro que é a atividade exercida pelo sujeito passivo que é passível de ser ou não homologada, em todos os seus contornos legais, isso porque limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento óbvio, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada.

E mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica 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.

Necessário lembrar que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal. Ora, quando o contribuinte apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará o Fisco homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

Assim sendo, ainda que não haja pagamento, mas nascida a obrigação tributária, após o decurso de cinco anos considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário se a Fazenda, nesse período, permanecer silente.

Não há dúvidas, pois, 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, o objeto da homologação é a atividade de apuração e não o pagamento do tributo.

Não obstante o art. 150, § 1º do CTN⁴² fazer referência à homologação do lançamento, na verdade não se homologa o lançamento. 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 jurídico, o lançamento, pois esta é atividade privativa da autoridade

⁴² O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

administrativa que, em se tratado de lançamento por homologação, consiste simplesmente na homologação.

Além disso, a configuração do ilícito, baseado em dolo, fraude e simulação, interessa ao direito tributário na medida em que colabora na determinação da regra da decadência aplicável ao caso concreto.

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 CTN não fixa um prazo específico para operar a decadência, exigindo que o aplicador do direito encontre a solução dessa questão sem deixar, no entanto, de atender ao princípio da segurança nas relações jurídicas, de modo que os prazos não fiquem *ad eternum* em aberto.

Embora o prejuízo à Administração Pública não seja requisito desses vícios, o fato é que não se concebe que alguém se utilize dos mesmos sem interesse econômico. Por isso, ainda que tenha havido pagamento, a existência de dolo, fraude ou simulação causa suspeita, razão pela qual o CTN impede a extinção do crédito tributário no caso da ocorrência desses ilícitos.

Quanto a isso, vale lembrar o que dispõe o art. 136 do CTN dispondo que 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, salvo disposição de lei em contrário.

Isso, obviamente, não afasta a aplicação de eventuais sanções especificamente pelas condutas dolosas, fraudulentas ou simuladas, conforme se infere, por exemplo, da Lei 8.137/90⁴³ e do art. 137 do CTN⁴⁴.

⁴³ Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

⁴⁴ A responsabilidade é pessoal ao agente: I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Desse modo, o CTN sendo 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 – nela incluída o dolo, a simulação ou o conluio, deverá ser adotada a regra geral contida no art. 173 do Código, já mencionada, mesmo porque nenhuma relação jurídico-tributária pode protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

Ademais, no caso do art. 173, II do CTN, a anulação de ato administrativo por vício formal devolve à Fazenda Pública a possibilidade da feitura de novo lançamento sobre a mesma matéria tributável.

Registre-se, porém, a possibilidade de coexistirem os vícios formal e material em um lançamento⁴⁵. 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, ressalte-se que a revisão do lançamento somente pode ser efetivada enquanto não extinto o direito da Fazenda, nos termos do parágrafo único do art. 149 do CTN. Essa restrição diz 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, e somente o vício material ou a ausência de lançamento é que permite a continuidade de fluência do prazo decadencial.

7 LIMITES PRESCRICIONAIS AO SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA EXIGIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A prescrição, em direito tributário, condiz com a perda do direito da Fazenda Pública, pelo decurso do tempo, ajuizar ação de cobrança (ou, mais propriamente, de Execução Fiscal) relativa a crédito tributário não pago. Atua

⁴⁵ 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.

diretamente anulando a pretensão de exigir de outrem o cumprimento de uma obrigação aplicando-se à prescrição tributária as mesmas regras que disciplinam a prescrição das ações em geral, salvo as modificações expressas da lei.

Assim sendo, a prescrição não pode ser decretada, de ofício, pelo juiz, necessitando ser alegada, por uma das partes; admite tanto causas suspensivas, como interruptivas; e pode operar tanto antes do ajuizamento da ação, como durante o seu curso, que é o que se denomina prescrição intercorrente.

No Direito Tributário, a ocorrência da prescrição, como uma das causas de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, V do CTN, estabelece que o sujeito ativo não possui mais o direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária por parte do sujeito passivo.

Acerca do prazo prescricional, o art. 174 do CTN multirreferenciado define a data inaugural para contagem do prazo prescricional como a data em que ocorre a constituição definitiva do crédito.

DI SANTI⁴⁶ defende o início para fruição do prazo prescricional, a partir da ciência por parte do sujeito passivo, do lançamento efetuado. No entanto, CASSONE⁴⁷ defende que o prazo prescricional fica suspenso até que ocorra a decisão definitiva no processo administrativo fiscal, começando a contagem do prazo a partir do momento que não houver mais a possibilidade de defesa ou recurso na esfera administrativa.

O prazo previsto no artigo 174 do CTN começa a fluir, então, a partir do momento em que o sujeito passivo está obrigado a satisfazer a obrigação tributária, regularmente formalizada pelo lançamento e não o faz, podendo esse prazo sofrer uma interrupção no tempo ou uma suspensão da contagem, em decorrência das causas previstas no CTN.

Aplicando tais procedimentos à realidade, é possível utilizar como exemplo a hipótese de um lançamento realizado contra um determinado sujeito passivo, por meio de um auto de infração.

Obedecidas certas condições, 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 e por força legal tem que se manter

⁴⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad 2001, p. 215

⁴⁷ CASSONE, Vitorio. Direito tributário. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 203

inerte até a conclusão do prazo. Antes de terminar o prazo, o sujeito passivo pode apresentar sua defesa, a impugnação que será submetida, dependendo da organização interna de cada órgão, a julgamento de 1ª instância administrativa.

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 haja mais qualquer tipo de recurso na esfera administrativa, é que a administração passa a ter permissibilidade para exigir o cumprimento da obrigação, momento em que ocorre a constituição definitiva do crédito, iniciando o cômputo do prazo prescricional para o sujeito ativo. Agora, caso persista a negativa do sujeito passivo em cumprir com a sua obrigação tributária, pode a administração intentar a devida ação de execução fiscal.

Partindo-se para a suspensão e interrupção do prazo prescricional tem-se modalidades diferentes da contagem do prazo prescricional. Na primeira, começa fluir de novo a contagem do prazo quinquenal; na segunda, recomeça a contagem até o termo final. Isso se justifica pelo fato de que 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. Eis a denominação de suspensão retroativa da prescrição.

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, no art. 2º, § 3º e no art. 40 da referida lei duas hipóteses de suspensão do curso do prazo prescricional⁴⁸.

O art. 2º, § 3º da lei em comento⁴⁹, 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 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 do CTN arrola as hipóteses de interrupção do prazo prescricional, quais sejam: pela citação pessoal feita ao devedor; pelo protesto judicial; por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; 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 art. 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 o tempo transcorrido antes da paralisação.

A interrupção do prazo prescricional prevista no artigo 174 do CTN irradia um outro efeito, pois descarta o prazo até então transcorrido recomeçando a

⁴⁸ O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição. § 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública. § 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos. § 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução. § 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. § 5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda.

⁴⁹ A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

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, assim, 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 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 do CTN), como o próprio objeto (artigo 156, V do CTN).

HABLE⁵⁰ admite que em qualquer momento pode ser declarado de ofício tanto a prescrição, quanto à decadência:

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).

Considerando a inexistência das hipóteses de suspensão ou interrupção e não tendo o Estado proposto a 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.

7.1 Prescrição intercorrente no curso do processo administrativo fiscal

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

Saliente-se a não existência da prescrição intercorrente no processo administrativo, visto que havendo impugnação adequada fica suspensa a

⁵⁰ HABLE, José. A Extinção do Crédito Tributário por Decurso de Prazo. Brasília: Brasília Jurídica, 2004. p. 80

exigibilidade do crédito tributário, impedindo 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 ação de execução fiscal é movida de impulso pelo Juiz, não podendo ser extinta pela omissão do Fisco.

Em termos legislativos, o instituto da prescrição intercorrente, no direito tributário, foi expressamente regulamentado pela Lei nº 11.051/04⁵¹, 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 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.

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

O instituto da prescrição justifica-se pela necessidade da paz social, ordem, segurança e certeza jurídica, através da qual se pune 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. Isso porque não admitir a prescrição intercorrente contra a Fazenda Pública seria criar um privilégio não reconhecido em lei e ir de encontro ao conceito de prescrição e seus fundamentos.

⁵¹ Dispõe sobre o desconto de crédito na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins não cumulativas e dá outras providências.

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.

Além disso, 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.

8 DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO DO DIREITO DO SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICA NOS CASOS DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

O termo inicial do prazo decadencial para pleitear a restituição ou compensação de tributos pagos a maior ou indevidamente é sempre de 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, ou da 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.

É o que acontece nas soluções jurídicas ordenadas com eficácia *erga omnes*, pela edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema a norma declarada inconstitucional ou mesmo o 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, já 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, o art. 156 do CTN dispõe que o pagamento extingue o crédito tributário, mas permite ao sujeito passivo, no art. 165 do CTN⁵², a restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, elencando os casos possíveis em seus incisos.

O art. 168 do CTN ressalta o prazo prescricional para pleitear a restituição dos valores pagos, sendo de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário, no caso do art. 165, I e II do CTN, ou 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, conforme o art. 165, III do CTN.

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 deixa margem para dúvida quanto ao marco inicial aplicável na contagem da prescrição quinquenal, porque esse momento, em regra, é o da extinção do crédito tributário pelo pagamento.

Assim sendo, valores recolhidos há mais de cinco anos da propositura da ação competente estão prescritos, não havendo motivo técnico-jurídico para afastar a data do pagamento ou a data da retenção na fonte como marco inicial de contagem do prazo quinquenal para consumação da prescrição do direito à devolução ou mesmo de compensação do tributo supostamente indevido. A aplicação dos arts. 156, 165 e 168, todos do CTN, não permitem conclusão diversa.

Agora, em se tratando de restituição de tributo declarado inconstitucional, importante destacar a lição de MACHADO⁵³:

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.

⁵² 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.

⁵³ 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. 138

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.

Desta forma, entende-se que o termo inicial não poderá ser o momento da extinção do crédito tributário pelo pagamento, já que a fixação desse termo 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, é que estará caracterizado o indébito tributário, gerando o direito a que se reporta o art. 165 do CTN supra relatado.

Porquanto, se por decisão do Estado, o contribuinte se via obrigado ao pagamento de tributo, ou sofrer as sanções pertinentes, a reforma dessa decisão condenatória por ato da própria administração tem o efeito de tomar 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 resta 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.

Para as situações conflituosas o art. 168 do CTN 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* à 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* à 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.

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, 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 art. 165, III e art. 168, II do CTN.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

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, sem contar que os institutos da decadência e prescrição são regras que refletem o princípio da segurança jurídica, bem como os desdobramentos desse fundamento, notadamente os princípios da competência, da submissão da ação estatal à lei, da supremacia da Constituição e do respeito aos direitos e garantias individuais.

O CTN é um diploma de âmbito nacional, alçado à categoria de lei complementar pela Constituição Federal 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.

A obrigação tributária, que tem no fato gerador o elemento fundamental, 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 CTN 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 este um direito pertencente ao sujeito ativo para exigir o cumprimento da obrigação tributária, fulminando a ameaça de decadência e estabelecendo mecanismos para a cobrança, que se encerram com a prescrição.

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.

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

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- ANGHER, Ana Joyce (org.). **Vadem mecum acadêmico de direito**. 10 ed. São Paulo: Rideel, 2010.
- BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualização Misabel Abreu Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- 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.
- 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.
- CASSONE, Vitorio. **Direito Tributário**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- COELHO, 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.

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.** 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

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

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

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

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