



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ

**Leticia Severo Soares**



## **O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E OS PRAZOS DE DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO**

**Dissertação de Mestrado**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em  
Direito Tributário da PUC/PR, como requisito parcial para obtenção do  
título de Mestre em Direito Tributário.

Orientador: Professor Doutor Roberto Catalano Botelho Ferraz

**Curitiba, agosto de 2004**



**Letícia Severo Soares**

## **O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E OS PRAZOS DE DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em  
Direito Tributário da PUC/PR, como requisito parcial para obtenção do  
título de Mestre em Direito Tributário.

**Professor Doutor Roberto Catalano Botelho Ferraz**

Orientador:

Centro de Ciências Jurídicas e Sociais – PUC/PR

**Professor Doutor Convidado**

**Professor Doutor Convidado**

**Professor Doutor Convidado**

Curitiba, agosto de 2004

Todos os direitos reservados. É proibida a reprodução total ou parcial do trabalho sem autorização da Universidade, da autora e do Orientador.

### **Letícia Severo Soares**

Graduou-se em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná, campus de Curitiba, em 1996. Participou de diversos Congressos na área de direito tributário. Atua como Advogada em Curitiba.

#### Ficha Catalográfica

SOARES, Letícia Severo.

O lançamento tributário e os prazos de prescrição e decadência/ Letícia Severo Soares, Orientador Professor Doutor Roberto Catalano Botelho Ferraz. – Curitiba: PUC, Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, 2004.

v., 93 f. 29.7 cm.

1. Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Centro de Ciências Jurídicas e Sociais.

Inclui referências bibliográficas.

1. Direito Tributário. 2. Lançamento. 3. Lançamento por homologação. 4. Decadência. 5. Prescrição. 6. Crédito tributário. 7. Prazos. I. FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. II. Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Centro de Ciências Jurídicas e Sociais. III. Título.

## Dedicatória

Ao meu Orientador, Professor Doutor Roberto Catalano Botelho  
Ferraz, pela serenidade e o saber que compartilhou comigo.  
A todos os que, de alguma forma, contribuíram para a realização deste  
trabalho.

## Agradecimentos

A Deus, que permitiu que este trabalho fosse concluído.  
A meus pais, Gláucia e Dirceu, que me ensinaram sobre Deus.  
À Tide, pelo seu apoio nas últimas etapas deste trabalho.

## Resumo

SOARES, Leticia Severo. Curitiba, 2004. 95 p. *O lançamento tributário e os prazos de decadência e prescrição*. Dissertação de Mestrado. Centro de Ciências Jurídicas e Sociais. Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

Apresenta a importância do lançamento tributário como fator desencadeante dos prazos de prescrição e decadência, fundamentada na necessidade que tem o Estado de adequar sua legislação aos tempos modernos, especificamente no campo do Direito Tributário. Justifica-se a escolha do tema pela necessidade de dar uma contribuição ao debate sobre o tema prescrição e decadência. O trabalho teve como objetivo geral Fazer um levantamento da legislação, da doutrina e da jurisprudência brasileira, sobre a importância do lançamento como determinante do início de contagem para os prazos da prescrição e decadência no Direito Tributário. E como objetivos específicos: definir prescrição e decadência; clarificar a diferença entre prescrição e decadência, para assim distinguir os prazos; pesquisar o que diz a legislação, a doutrina e a jurisprudência sobre prazo prescricional e prazo de decadência para se exercer o direito de lançar ou o de pleitear a devolução de tributo pago indevidamente; examinar o pensamento dos doutrinadores sobre a matéria. A metodologia é baseada na pesquisa bibliográfica (doutrina, legislação e jurisprudência). A pesquisa levada a efeito revelou que não existe consenso nem na legislação (leis antagônicas), nem na doutrina (doutrinadores demonstram incertezas no significado, interpretação e aplicação de determinados conceitos à realidade), nem na jurisprudência (tribunais dão sentenças diferentes a causas similares). É feita uma análise do material bibliográfico, chegando-se à conclusão de que o Direito Tributário brasileiro carece de atualização mais ágil, para acompanhar novos tempos, empregando um vocabulário preciso, que não dê margem a interpretações dúbias. São apresentadas sugestões para aperfeiçoamento do instituto do lançamento como fator desencadeante dos prazos de prescrição e decadência.

### Palavras-chave:

Direito Tributário, lançamento, lançamento por homologação, decadência, prescrição, crédito tributário, prazos

## Resumo

SOARES, Leticia Severo. Curitiba, 2004. 95 p. *O lançamento tributário e os prazos de decadência e prescrição*. Dissertação de Mestrado. Centro de Ciências Jurídicas e Sociais. Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

Apresenta a importância do lançamento tributário como fator desencadeante dos prazos de prescrição e decadência, fundamentada na necessidade que tem o Estado de adequar sua legislação aos tempos modernos, especificamente no campo do Direito Tributário. Justifica-se a escolha do tema pela necessidade de dar uma contribuição ao debate sobre o tema prescrição e decadência. O trabalho teve como objetivo geral Fazer um levantamento da legislação, da doutrina e da jurisprudência brasileira, sobre a importância do lançamento como determinante do início de contagem para os prazos da prescrição e decadência no Direito Tributário. E como objetivos específicos: definir prescrição e decadência; clarificar a diferença entre prescrição e decadência, para assim distinguir os prazos; pesquisar o que diz a legislação, a doutrina e a jurisprudência sobre prazo prescricional e prazo de decadência para se exercer o direito de lançar ou o de pleitear a devolução de tributo pago indevidamente; examinar o pensamento dos doutrinadores sobre a matéria. A metodologia é baseada na pesquisa bibliográfica (doutrina, legislação e jurisprudência). A pesquisa levada a efeito revelou que não existe consenso nem na legislação (leis antagônicas), nem na doutrina (doutrinadores demonstram incertezas no significado, interpretação e aplicação de determinados conceitos à realidade), nem na jurisprudência (tribunais dão sentenças diferentes a causas similares). É feita uma análise do material bibliográfico, chegando-se à conclusão de que o Direito Tributário brasileiro carece de atualização mais ágil, para acompanhar novos tempos, empregando um vocabulário preciso, que não dê margem a interpretações dúbias. São apresentadas sugestões para aperfeiçoamento do instituto do lançamento como fator desencadeante dos prazos de prescrição e decadência.

### Palavras-chave:

Direito Tributário, lançamento, lançamento por homologação, decadência, prescrição, crédito tributário, prazos

## Abstract

SOARES, Leticia Severo. Curitiba, 2004. 95 p. *The tributary registration and the decadency and prescription terms*. Msc Dissertation. Curitiba, 2004, 94 p. Centro de Ciências Jurídicas e Sociais. Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

It shows the importance of the tributary registration as a starting factor of the prescription and decadency terms, based on the necessity of the State adapts its legislation to the modern times, mostly in the Tributary Law' field. It justifies the choose of the theme by the necessity of given a contribution for the debate about the theme "prescription and decadency". The work had as general goal to make a survey of the entry of Brazilian legislation, doctrine and jurisprudence, about the importance of the registration as determinant of the counting start of the prescription and decadency term in the Tributary Law. And as specific objectives: to define prescription and decadency, to clarify the difference between prescription and decadency, for to distinguish the terms; to research the legislation, the doctrine and jurisprudence about prescription and decadency terms, for to practice the right of registration or to ask the devolution of the wrongly paid taxes, to examine the specialists thinking about the theme. The methodology is based on the bibliographical research (doctrine, legislation and jurisprudence). The made research showed that there are not agreement in the legislation (antagonistic laws), neither in the doctrine (the specialists showed doubts in the meaning, interpretation and application in certain concepts to the reality), even in the court decisions (the courts gave different sentences to similar causes). This paper shows one analysis of the bibliographical material, and the conclusion is that the Brazilian Tributary Law needs more agile actualization to come with the new times, using an exactly vocabulary, that doesn't leave any doubt. Its presented suggestions to the improve the registration as starting factor of the prescription and decadency terms.

### Key-words:

Tributary Law. Registration. Registration by homologation, decadency, prescription, tributary credit, terms.

## **Abstract**

SOARES, Leticia Severo. Curitiba, 2004. 95 p. *The tributary registration and the decadency and prescription terms*. Msc Dissertation. Curitiba, 2004, 94 p. Centro de Ciências Jurídicas e Sociais. Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

It shows the importance of the tributary registration as a starting factor of the prescription and decadency terms, based on the necessity of the State adapts its legislation to the modern times, mostly in the Tributary Law' field. It justifies the choose of the theme by the necessity of given a contribution for the debate about the theme "prescription and decadency". The work had as general goal to make a survey of the entry of Brazilian legislation, doctrine and jurisprudence, about the importance of the registration as determinant of the counting start of the prescription and decadency term in the Tributary Law. And as specific objectives: to define prescription and decadency, to clarify the difference between prescription and decadency, for to distinguish the terms; to research the legislation, the doctrine and jurisprudence about prescription and decadency terms, for to practice the right of registration or to ask the devolution of the wrongly paid taxes, to examine the specialists thinking about the theme. The methodology is based on the bibliographical research (doctrine, legislation and jurisprudence). The made research showed that there are not agreement in the legislation (antagonistic laws), neither in the doctrine (the specialists showed doubts in the meaning, interpretation and application in certain concepts to the reality), even in the court decisions (the courts gave different sentences to similar causes). This paper shows one analysis of the bibliographical material, and the conclusion is that the Brazilian Tributary Law needs more agile actualization to come with the new times, using an exactly vocabulary, that doesn't leave any doubt. Its presented suggestions to the improve the registration as starting factor of the prescription and decadency terms.

### **Key-words:**

Tributary Law. Registration. Registration by homologation, decadency, prescription, tributary credit, terms.

# SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>11</b>
1.1	O problema.....	11
1.2	Justificativa.....	13
1.3	Objetivos .....	14
1.3.1	Objetivo Geral .....	14
1.3.2	Objetivos específicos .....	14
1.4	Metodologia de pesquisa .....	14
1.5	Estrutura do trabalho .....	15
<b>2</b>	<b>CONCEITOS PRELIMINARES .....</b>	<b>16</b>
2.1	Ato jurídico .....	16
2.2	Fato jurídico.....	17
2.3	Dever jurídico .....	18
2.4	Lançamento tributário .....	19
2.5	Lançamento por homologação .....	25
2.6	Crédito tributário .....	29
<b>3</b>	<b>DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>31</b>
3.1	Legislação .....	31
3.2	Decadência .....	32
3.3	Prescrição .....	38
3.4	Semelhanças e diferenças.....	42
3.5	Prazos de prescrição .....	49
3.6	Relação do lançamento tributário com a decadência e a prescrição.....	51
3.6.1	Declaração e recolhimento do tributo integral ou parcialmente pelo sujeito passivo.....	52
3.6.2	Declaração e não recolhimento do tributo pelo sujeito passivo.....	53
3.6.3	Não declaração e não recolhimento do tributo pelo sujeito passivo .....	55

<b>4</b>	<b>JURISPRUDÊNCIA.....</b>	<b>57</b>
4.1	Considerações gerais.....	57
4.2	Lançamento.....	58
4.3	Lançamento por homologação.....	70
4.4	Decadência e prescrição.....	71
4.5	Prazo de decadência ou prescrição.....	79
<b>5</b>	<b>ANÁLISE.....</b>	<b>83</b>
5.1	Discussão semântica.....	83
5.2	Evolução do direito.....	85
5.3	a sobrecarga do judiciário.....	85
5.4	Supremacia da Constituição Federal.....	88
5.5	Legislação e jurisprudência.....	89
<b>6</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>90</b>
<b>7</b>	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>93</b>

### ***A parábola do credor incompassivo.***

*Certo rei quis ajustar contas com os seus servos. (Um desses servos), não tendo com que pagar, (implorou): Senhor, sê generoso para comigo, e tudo te pagarei. Movido de íntima compaixão, (o senhor perdoou-lhe a dívida). Saindo, porém, aquele servo, encontrou um conservo que (também lhe devia). Lançando mão dele sufocava-o, dizendo: Paga-me o que me deves. (O conservo também implorou a generosidade do seu credor, porém este) foi encerrá-lo na prisão, até que saldasse a dívida. (As pessoas que viram este acontecimento foram ao rei contar-lhe o que houvera). Então o seu senhor, chamando-o, lhe disse: servo malvado, perdoei-te toda aquela dívida, porque me suplicaste. Não devias tu igualmente compadecer-te do teu companheiro, como também eu me compadeci de ti?*

*Lucas, 18:23-33).*

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 O PROBLEMA

Nada do que está no universo é eterno. O homem é finito no que diga respeito à sua mortalidade. Também os seus direitos e deveres, se não forem adequadamente exercidos, um dia simplesmente desaparecerão, deixarão de existir, por não mais encontrarem sustentação na ordem em vigor. Assim, se José tomou emprestado um dinheiro de João, e João não cobra José, depois de um certo tempo a dívida deixa de existir, José não deve nada, João não tem nada em haver.

Entende-se, assim, que os direitos e deveres podem ser extintos por várias causas, que podem ser a morte, a resolução, o distrato, o abandono, a rescisão, o perecimento do objeto, a prescrição e a decadência.

Essas duas últimas (prescrição e decadência), são mecanismos que têm como um de seus objetivos, alertar o detentor de bens ou direitos para que faça valer esses direitos, a que tome as devidas medidas de segurança para resguardá-los, sob pena de, num prazo determinado, vê-los esvaírem-se, morrerem, serem anulados, prescritos, em decorrência, muitas vezes, do desinteresse, da inércia, da indolência e despreocupação, enfim, do abandono desses bens ou direitos.

Necessário se faz lembrar que, como sabemos, “a lei não protege os que dormem”, razão por que o indivíduo tem que conhecer seus direitos para poder cobrar, da outra parte, a contrapartida, pois sabe-se que a cada direito corresponde um dever.

Esses direitos podem caber ao indivíduo ou à administração pública, e são regulados pela ciência do Direito, pela legislação.

Aliás, como acontece com o ser humano, no direito, como em praticamente todas as áreas do conhecimento, nenhum assunto está esgotado. (Há mais de um século, alguém afirmou que nada mais havia que o homem pudesse inventar...)

No Direito, pode acontecer que uma teoria, considerada em consonância com seu tempo, em poucos anos se torne inadequada, carecendo ser repensada, revista, para se adequar aos novos tempos.

Com o Direito Tributário é exatamente o que ocorre. Sob a influência das novas tecnologias, novos aspectos da Administração Fazendária, os avanços da informática, a revolução trazida pela internet, e, principalmente, dos novos papéis representados pelo contribuinte (cidadão ou empresa), o Direito Tributário tem sofrido constantes alterações, que, supostamente, buscam seu aperfeiçoamento.

Essas alterações significam a conseqüente proliferação de novas leis, novos tributos, novas obrigações, que perseguem a adequação ao Estado Democrático de Direito, centrado em princípios constitucionais.

Porém, parece que às vezes o sistema tributário se manifesta inadequado, com aplicabilidade insatisfatória e, muitas vezes, discutível, passível de grandes controvérsias, porque, apesar das alterações, não consegue acompanhar “o progresso técnico-científico, (que se) torna cada vez mais vertiginosamente acelerado, irresistível e irreversível” (BOBBIO, *apud* CAVALCANTE, 2004, p.20).

Razões não faltam para tentar explicar essa “inadequação”. Uma delas pode ser o descompasso entre o nascimento da obrigação de pagar e o do crédito do ente fiscal.

Ou seja, muitas vezes, o contribuinte é o responsável pelo cálculo do valor que deve ao Fisco (exemplo, a venda de um imóvel gera a obrigação do pagamento de determinado imposto), porém o Fisco nem sempre toma conhecimento desse fato (o que retarda o lançamento da obrigação do contribuinte de recolher aquele imposto).

O “nó da questão” está em que o Direito Tributário distingue dois momentos correlativos nesse fenômeno: de um lado, nasce uma obrigação; de outro, nasce o crédito do Fisco. Nessas circunstâncias, ocorre a hipótese de incidência, onde o sujeito ativo (o Fisco, credor do contribuinte) nem ao menos sabe do nascimento dessa obrigação. Não é suficiente o fato gerador do tributo, sendo necessário também o procedimento capaz de exigir o recolhimento.

Verifica-se, assim, que há um intervalo de tempo que é limitado. Se a autoridade não faz o lançamento do crédito tributário no prazo previsto em lei, seu direito de cobrar caduca, termina, decai, prescreve, morre.

É este o tema do presente trabalho: o prazo que inicia no momento em que ocorre o fato gerador do tributo e o ato jurídico do ente fiscal fazer o

lançamento e então exigir o recolhimento do referido tributo. Estudar-se-á duas hipóteses em que, passado determinado tempo, o crédito tributário não mais pode ser exigido: a prescrição e a decadência.

## 1.2 JUSTIFICATIVA

O tema “Prescrição e decadência no Direito Tributário” é polêmico e, até o momento, tem suscitado interesse capaz de justificar o debate entre doutrinadores e legisladores, pois ainda não está totalmente esclarecido entre os juristas brasileiros. Dir-se-ia mesmo que está longe de ser exaurido, haja vista a enxurrada de publicações jurídicas que tem ocorrido atualmente, numa clara demonstração de que o estudo do tema desperta interesse prático.

Pelo volume de publicações, poder-se-ia pensar que já o tema estaria esgotado, nada mais havendo a acrescentar. Porém, não é o que ocorre.

De fato, a doutrina muito tem produzido a respeito, porém, cremos que ainda há muitos aspectos a serem esmiuçados. E mesmo que se chegue a este resultado, novas necessidades já terão surgido, pois pretende-se uma legislação tributária que acompanhe a velocidade alucinante com que surgem novas e revolucionárias tecnologias, novos usos e costumes.

Este é o momento, então, de aligeirar o passo para não perder o bonde da história, debruçar-se sobre a legislação, a doutrina e a jurisprudência, para tentar definir um novo direcionamento, que coloque a máquina tributária no eixo, a bem do cidadão que paga tributos.

Tais considerações justificam a escolha do tema do presente trabalho, o qual se pretende seja uma contribuição ao debate.]

## 1.3 OBJETIVOS

### 1.3.1 Objetivo Geral

Fazer um levantamento da legislação, da doutrina e da jurisprudência brasileira, sobre a importância do lançamento como determinante do início de contagem para os prazos da prescrição e decadência no Direito Tributário.

### 1.3.2 Objetivos específicos

- Definir prescrição e decadência.
- Clarificar a diferença entre prescrição e decadência, para assim distinguir os prazos.
- Pesquisar o que diz a legislação, a doutrina e a jurisprudência sobre prazo prescricional e prazo de decadência para se exercer o direito de lançar ou o de pleitear a devolução de tributo pago indevidamente.
- Examinar o pensamento dos doutrinadores sobre a matéria.

## 1.4 METODOLOGIA DE PESQUISA

A metodologia de trabalho é estritamente baseada na pesquisa bibliográfica, que foi feita quase à exaustão.

No que se refere à legislação, destaca-se a consulta ao Código Tributário Nacional e ao Código Civil, cuja concorrência é vital quando se considera que um ato jurídico supõe sempre uma relação contratual.

Aspectos doutrinários são considerados para demonstrar que não há um consenso quanto aos prazos decadenciais e prescricionais, evidenciando, desta maneira, que muito há, ainda, que se clarificar e definir.

Destaque-se, neste aspecto, que BRITO MACHADO (2002, p.8) afirma, na apresentação da obra "Lançamento tributário e decadência", da qual ele é o coordenador: entre os autores que foram convidados a se manifestarem sobre o assunto, "alguns tiveram a franqueza de confessar

que ainda precisam meditar mais, para só depois manifestarem os seus pontos de vista sobre muitas (...) questões” referentes à relação entre o lançamento tributário e decadência.

A jurisprudência consultada para demonstrar o posicionamento do Poder Judiciário quanto a questões derivadas do tema “decadência e prescrição no direito tributário”, de fato evidencia que não há consenso, e que muito trabalho têm os julgadores, para darem sua sentença, tendo em vista, inclusive, que o julgamento de cada um pode se modificar ao longo do tempo, por múltiplos fatores.

## 1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

O trabalho é estruturado em cinco capítulos, sendo o primeiro, esta introdução. Os demais estão assim dispostos:

No segundo capítulo são apresentados os conceitos preliminares, de vários termos correlacionados ao tema da pesquisa, tais como ato jurídico, fato jurídico, dever jurídico, lançamento tributário e crédito tributário.

O terceiro capítulo aborda a decadência e a prescrição tributária à luz da legislação e da doutrina, detendo-se na diferenciação entre ambas, e acrescentando observações sobre o termo inicial, os efeitos e os prazos para que o ato jurídico prescreva.

No quarto capítulo é abordada a jurisprudência, sendo, inicialmente, tecidas algumas considerações sobre a importância da mesma para o tema em estudo. Para melhor entendimento, cada entendimento dos tribunais é apresentado com destaque para o tema correspondente. Especial destaque é dado ao item “prazos de decadência ou prescrição.

O quinto capítulo contém as considerações resultantes da pesquisa bibliográfica levada a efeito e apresenta sugestões que visem ao aperfeiçoamento do instituto em estudo, ou seja, o lançamento tributário como fator que desencadeia o início dos prazos de prescrição e decadência, pretendendo contribuir, assim, para o debate doutrinário sobre a matéria.

## 2 CONCEITOS PRELIMINARES

Para se conceituar prescrição e decadência na área do direito tributário, é necessário, antes, formular alguns conceitos que facilitam o entendimento da matéria e que, as mais das vezes, dizem respeito não apenas ao Código Tributário Nacional, como também ao Código Civil, tendo em vista que este dispõe sobre as relações contratuais.

Assim, um lançamento tributário, sua decadência ou prescrição são ocorrências que envolvem também o ato jurídico, fato jurídico, dever jurídico e o crédito tributário.

### 2.1 ATO JURÍDICO

O Código Civil, em seu artigo 81, refere-se ao ato jurídico como todo ato lícito, que tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar ou extinguir direitos.

Todo ato jurídico, embora decorra da vontade, produz os efeitos previstos na lei, conforme o pensamento de RIZZARDO (2002, p.346).

Já para FIUZA (2000, p.98), ato jurídico é todo fato jurídico humano. É, assim, toda ação ou omissão do homem, voluntária ou involuntária que cria, modifica ou extingue relações ou situações jurídicas.

Ato jurídico, neste sentido amplo (*lato sensu*), admite três espécies, a saber, atos jurídicos em sentido estrito (*stricto sensu*), negócios jurídicos e atos ilícitos.

FIUZA esclarece, ainda as condições de validade do ato jurídico: um ato jurídico, para ser válido e produzir efeitos deve estar, inteiramente, conforme à Lei e, para tanto, há três condições a que se deve submeter: 1<sup>a</sup>.) sujeito capaz; 2<sup>a</sup>.) objeto possível; 3<sup>a</sup>.) forma prescrita ou não defesa em lei.

Já SEIXAS FILHO conceitua ato jurídico como:

Por definição, ato jurídico é toda manifestação de vontade de uma pessoa, dotada de capacidade jurídica para agir, com objetivo de criar, modificar ou declarar a

existência de um direito. O ato administrativo é um ato jurídico praticado por uma autoridade administrativa no exercício de sua competência legal. (SEIXAS FILHO, *In* BRITO MACHADO, p.25)

Sendo assim, um ato emanado de uma autoridade administrativa competente para fiscalizar e cobrar um tributo, declarando a existência de uma dívida tributária, após certificar a prática do fato gerador por uma determinada pessoa, fazer a sua valoração jurídica, conferindo uma certeza jurídica à dívida e liquidar o seu valor tem o efeito de um ato jurídico. (SEIXAS FILHO, *In* BRITO MACHADO, p.25),

## 2.2 FATO JURÍDICO

O fato jurídico diferencia-se do ato jurídico porque este compreende apenas a manifestação da vontade, e aquele contém uma auto-regulamentação de interesses pessoais, consistindo, como consiste, no poder que a ordem jurídica confere às pessoas de auto-regulamentarem seus interesses. A norma jurídica, entretanto, embora não seja a fonte dos efeitos jurídicos, é quem define qual a eficácia que terá o fato jurídico.

O art. 142 do Código Tributário Nacional trata o lançamento como

...procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Posteriormente, no parágrafo único, fala em “atividade administrativa de lançamento”.

Ou seja, de acordo com o CTN, em um primeiro momento dispõe sobre os procedimentos verificadores da ocorrência do fato gerador como atividade administrativa, como se esses procedimentos constituíssem ato exclusivo da autoridade tributária. Não considera, porém, aqueles casos em que os atos previstos na lei são realizados por particulares, casos esses em que a Administração exerce atividade apenas fiscalizadora e controladora.

Sobre este dúbio significado, declara GUERRA:

A expressão “ato administrativo de lançamento” gera ambigüidade quanto ao seu conteúdo porque, em alguns momentos, significa o processo de apuração do

montante devido, e noutros, o próprio produto, consubstanciado no documento indicador da dívida formalizada e que introduz a norma individual e concreta de imposição tributária. (GUERRA, 2004, p.88).

Os efeitos do fato jurídico são, assim, os atribuídos pela lei. Se a norma jurídica prescreve certo efeito, nenhum outro fator ou circunstância poderá ampliá-lo, reduzi-lo ou eliminá-lo. Se a lei nega a certo fato jurídico determinado efeito, a ninguém é dado o poder de considerá-lo possível de ocorrer. (RIZZARDO, 2002, p.347).

FIUZA assim comenta o conceito de fato jurídico:

Os fatos jurídicos podem ser naturais ou humanos. Aqueles não dependem da atuação do homem, mas trazem repercussão na esfera jurídica, como o nascimento e a morte. Já os fatos jurídicos humanos nascem da atuação humana, como, por exemplo, um contrato, o casamento, uma batida de carros etc. Fato jurídico é, pois, todo evento natural, ou toda ação ou omissão do homem que cria, modifica ou extingue relações ou situações jurídicas. (FIUZA, 2000, p.97).

### 2.3 DEVER JURÍDICO

O fato jurídico surtirá seus efeitos através da relação jurídica, da qual decorrem direitos e deveres das partes envolvidas, que culminam no dever jurídico.

O dever jurídico (...) representa a situação jurídica de obrigatoriedade de sujeição, abstenção e/ou cumprimento, no sentido de imposição normativa voltada à conferência negativa do objeto central do vínculo relacional que, por força dos comandos positivos, deve orientar a atuação do agente dele portador, no sentido de suprimimento da pretensão do agente titular do direito subjetivo a ele contraposto. (JÉNIER, *in* BRITO MACHADO, 2002, p.53).

JÉNIER comenta, ainda, que, em certas situações jurídicas, é determinada a realização de certa conduta compulsória ao agente a ela relacionado, cujo não cumprimento representa verdadeiro ato ilícito.

## 2.4 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

As condições para o lançamento tributário são configuradas pelo CTN em diversos artigos (Art.143 - Conversão de moeda estrangeira; Art.144 – data da ocorrência; Art.145 – Condições de alteração; Art. 146 – Fato gerador ocorrido posteriormente; Arts. 147 a 151 – modalidades de lançamento) que não são detalhados neste trabalho, por fugirem aos objetivos específicos deste trabalho.

É o lançamento que dá origem ao crédito tributário e estabelece o vínculo jurídico da relação tributária e os seus efeitos, distinguindo e individualizando sujeito ativo e sujeito passivo unindo credor e devedor.

O crédito tributário se reputará líquido e certo sempre que, notificado, o sujeito passivo deixe expirar o prazo legal para oferecimento de impugnação, ou, apresentada esta, venha ela a ser rejeitada, sem recurso administrativo, ou, ainda, quando tempestivamente interposto o recurso administrativo venha ele a ser indeferido.

Tal condição caracteriza o caso em que caberá à autoridade administrativa promover, tempestivamente, a inscrição do débito em dívida ativa e a subsequente execução fiscal, se antes o sujeito passivo não vier recorrer à via judicial, preventivamente.

Porém, o instituto do lançamento tributário não se exaure com tais considerações. Ao contrário, é esse instituto centro de profundas divergências doutrinárias, as quais, por residirem em vários dos seus aspectos, também fazem com que sua conceituação apresente-se em variadas interpretações.

Embora o CTN defina, em seu art. 142, que o lançamento é privativo da autoridade administrativa, SIQUEIRA afirma:

Em verdade, dúvidas têm ocorrido quanto à plena aplicabilidade do mesmo perante práticas correntes, no sentido de instaurar-se a execução sem o lançamento pela Administração, quando existente a interpretação e a declaração fática de autoria do sujeito passivo em seara dos tributos tratados pelo art. 150 do CTN.

E esta é também a opinião de PAULSEN (p. 861):

O lançamento se torna desnecessário quando o contribuinte já tenha se declarado devedor. Isso porque, havendo a confissão, resta suprida a necessidade de um ato de formalização do crédito, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador, indicação do sujeito passivo e cálculo do tributo.

Para BORGES (*apud* DANTAS, In BRITO MACHADO, 2002, p.173), há crítica ao entendimento de que o lançamento não passa de ato de aplicação do direito. Assinala esse autor que “essa postura doutrinária se ressent de insuficiência teórica na medida em que não apreende outro aspecto do problema...”

Em outra publicação, BORGES confirma este seu pensamento:

Divergências (...) manifestam-se – e irreductíveis entre si – no tocante à caracterização do lançamento. A doutrina não consegue conceituar o lançamento de modo uniforme, e, como resultado dessa multiplicidade de posições divergentes, até hoje não foi possível atingir uma conceituação de lançamento de forma clara e precisa, que (pudesse viabilizar) a sua operatividade funcional no campo tributário. E, nada obstante, todos reconhecem a autonomia funcional de que essa categoria jurídico-dogmática se reveste. (BORGES, 1999, p.85).

Em seus comentários ao CTN, afirma SAKAKIHARA:

A atividade desenvolvida pela autoridade administrativa, com o fim de constituir o crédito tributário, recebe o nome de lançamento. E o lançamento vem definido neste artigo como um procedimento administrativo que, por sua vez, pode ser entendido como uma “sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem, todos, a um resultado final e conclusivo.

Isto significa que, para existir o procedimento cumpre que haja uma seqüência de atos conectados entre si, isto é, armados em uma ordenada sucessão visando a um ato derradeiro, em vista do qual se compôs esta cadeia” (BANDEIRA DE MELLO, *apud* SAKAKIHARA). (...)

Ora, estando definido neste artigo como um procedimento administrativo, o lançamento compreende não só uma série de atos tendentes a verificar a ocorrência do fato gerador (...), etc.) mas também o ato final de constituição do crédito tributário, para o qual estiveram orientados todos os atos anteriores. (SAKAKIHARA (in FREITAS, 2004, p.619).

O lançamento tributário é um ato jurídico de acerto que tem como objeto dar certeza jurídica e liquidar o valor de uma dívida tributária que nasce no momento da ocorrência do fato gerador.

Ocorre que essa dívida tributária não nasce a partir da simples manifestação da vontade do seu devedor, não resulta de um ato declaratório de uma vontade, mas é um dever que a lei lhe impõe, como um ato declaratório de uma verdade cujos efeitos jurídicos restringem-se a declarar a existência de deveres jurídicos.

Trata-se, pois, para a Administração Fazendária, de um ato administrativo. Para o cidadão-contribuinte, por sua vez, quando participa desta atividade, confessando o débito que com a administração possui, considera-se um ato jurídico que produz efeitos no âmbito administrativo,

sem caracterizar-se, contudo, propriamente um ato administrativo ou delegação de serviço público, já que a atividade de arrecadação é indelegável.

Assim, se o contribuinte confessa a dívida, seja através do cumprimento de obrigação (de fazer) tributária acessória de apresentação de declaração de débitos e créditos tributários federais ou, por exemplo, da guia de informações à Previdência ou outro documento em que conste a confissão, há parte da doutrina que entende desnecessária a atividade do fisco em verificar a ocorrência do fato gerador e as demais atividades constantes do artigo 142, do CTN.

Ocorre, contudo, que a atividade do lançamento, além de um *dever indeclinável* da autoridade administrativa, é procedimento que corresponde à liquidação (MACHADO, 2004).

Assim sendo, compete-lhe, exclusivamente, a constituição formal do crédito tributário em duas fases. A primeira é a chamada *oficiosa*, onde se determina o valor do crédito tributário, ao passo que, na segunda - chamada de *contenciosa* -, ocorre a notificação do sujeito passivo, sendo somente a partir daí passível de modificação em virtude de:

- a) eventual impugnação,
- b) recurso de ofício ou
- c) iniciativa da própria autoridade.

Assim, é de concluir-se que enquanto for possível alterar a substância do lançamento em sede administrativa, não é ele definitivo, não estando definitivamente concluído.

Quanto à natureza jurídica do lançamento, o dissenso na doutrina está ultrapassado, já que o próprio Código Tributário o trata como forma de constituição do crédito tributário.

A discussão pacificou-se acerca do seu caráter *declaratório* quando concluiu-se que não basta apenas a ocorrência do fato imponível para o nascimento da obrigação tributária, mas contudo, deve ocorrer ato expresso da Administração, que estabeleça o seu nascimento. Do contrário, antes deste ato – o lançamento -, não há como surgir a obrigação tributária. (VILLEGAS, 1980, p. 152).

Há, contudo, opiniões divergentes a respeito do tema:

O trabalho de individualizar e concretizar o que se encontra disposto de forma geral e abstrata no ordenamento jurídico implica dupla natureza, de declaração e constituição.

Não há, portanto, atividade puramente declaratória ou constitutiva: quanto ao conteúdo da obrigação, o crédito declara e cria, apresentando eficácia preclusiva à medida que, após a decisão definitiva em seara administrativa – seja porque esgotados os recursos, seja porque o contribuinte não impugnou o crédito ou não utilizou todos os recursos postos a sua disposição –, mostra-se apto a instaurar o processo executivo. (SIQUEIRA, 2004, p. 194)

... o lançamento tributário não pode permanecer sem o procedimento administrativo referido no artigo 142, do CTN. Havendo um prazo dentro do qual não sendo feito esse lançamento, o mesmo é prescrito, quer dizer, extinto, não mais tendo o Estado o direito de cobrar o tributo correspondente.

Os prazos para lançamento direto e por declaração são estabelecidos no CTN, em seu art. 173:

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 torna 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.

O lançamento é, no entender de MARTINS MELLO, “na melhor visualização alemã e no galicismo muito a gosto dos brasileiros, a constatação, pela Administração, da obrigação tributária”. (In BRITO MACHADO, p. 20).

Este conceito básico pode ser complementado pelo pensamento de WOLKWEISS, quando afirma que

(Lançamento) não é um ato isolado, mas um procedimento, uma série de atos (etapas), consistentes, basicamente, nos seguintes: verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; pesquisa da matéria tributável; cálculo do montante do tributo devido; identificação do sujeito passivo; e, finalmente, proposição de aplicação de penalidade aplicável para a hipótese de ter havido omissão, de parte do sujeito passivo, em informar ou declarar previamente, ao sujeito ativo,. A matéria de fato necessária ao ato, ou em antecipar o pagamento do tributo, nos casos legalmente determinados. (VOLKWEISS, 1997, p.145).

SAMPAIO abre um leque para a discussão sobre o que seja lançamento: ato, procedimento ou norma. Afirma:

Perante a literalidade do CTN, ilustres juristas (...) não titubearam em defender a natureza procedimental do lançamento. Neste ínterim, interessante salientar que Hugo de Brito Machado entende não se limitar o lançamento ao procedimento administrativo tendente à primeira constituição da norma individual e concreta, abrangendo o procedimento posterior referente à revisão. (SAMPAIO, 2004, p.196),

Argumenta SIQUEIRA que, em seu art. 142, o CTN oferta subsídios à teoria procedimental, e que, em outra ocasião, a Lei Geral Tributária, em seu art.150 *caput*, fala expressamente do lançamento como ato, enquanto, em seu art. 145, endossa a opinião daqueles que atribuem um caráter normativo ao lançamento.

Ao mesmo tempo em que aponta a controvérsia sobre o lançamento, SIQUEIRA indica um direcionamento ao afirmar que

Se há algum tempo tendia grande parte da doutrina a aceitar o lançamento como procedimento, nos dias atuais, a tese que vislumbra o lançamento como ato é a que mais goza de prestígio dentre os estudiosos do direito tributário. (SIQUEIRA, 2004, p.198).

Porém, a mesma autora sustenta que, não obstante parte expressiva dos doutrinadores de hoje se posicionarem a favor desta tese (lançamento como procedimento), existem, ainda, aqueles que defendem o entendimento de ser o lançamento a “norma” posta pelo ato de aplicação da lei tributária material geral e abstrata.

Segundo o pensamento de SEIXAS FILHO, no que se refere ao prazo extintivo do direito de lançar,

Em obediência ao objetivo maior do ordenamento jurídico, que é a manutenção da estabilidade, ordem e segurança da sociedade, quando um dever jurídico é descumprido por uma pessoa, exigindo, assim, de quem foi prejudicado, providências previstas em lei para a defesa de seu direito lesado, ou da autoridade administrativa, que exercite a sua potestade para compelir o infrator a cumprir a lei, não é possível à pessoa comum ou à autoridade administrativa permanecer inativa indefinidamente, razão pela qual a legislação fixa um prazo, denominado prescricional, dentro do qual devem ser tomadas iniciativas apropriadas para a defesa de seu direito pela pessoa comum, e para o exercício de sua competência funcional pela autoridade administrativa. (SEIXAS FILHO (*In* BRITO MACHADO, 2002, p.32).

CARVALHO vê na expressão “lançamento tributário”, um problema semântico, eis que considera que “o problema semântico está sempre presente, e disso não poderia escapar o termo ‘lançamento’”. (CARVALHO, 2003, p.371).

CARVALHO fundamenta esse “problema semântico” com a argumentação de que::

Entre as decisões tomadas pelo legislador brasileiro, nesse campo, releva acentuar o caráter privativo da realização do lançamento para as autoridades administrativas, o que implicaria admitir a impossibilidade do particular desincumbir-se dessa tarefa. Intuindo, contudo, que isso não seria possível, porque a experiência jurídica efetiva revela o empenho dos administrados, editando, também, normas individuais e concretas no âmbito dos tributos, (Eurico Marcos Dinis de Santi) determinou que essa atividade do sujeito passivo, bem como seu produto, serão ‘lançamentos por homologação’, uma vez que ficam sujeitos ao controle do Poder Tributante.

O Código Tributário prevê três modalidades de lançamento, que são descritas nos arts. 147 a 150, classificando-os em lançamento por declaração, lançamento de ofício e lançamento por homologação.

Porém, tal classificação é bastante criticada porque não considerada jurídica, de vez que o critério determinante para essa classificação é o grau de participação do sujeito passivo na atividade do lançamento. Assim, no lançamento por declaração ocorreria uma colaboração entre o Fisco e o sujeito passivo; no lançamento de ofício não haveria participação do sujeito passivo; já no lançamento por homologação, maior seria a intensidade da colaboração do sujeito passivo, pois o Fisco se limitaria a homologar os atos por ele praticados. (ABAL, 2003, p.58).

JÉNIER engrossa as fileiras dos que discutem esta tripartição do lançamento (ex-ofício, por declaração e por homologação), quando afirma:

Essa tripartição e apresentação das chamadas modalidades de lançamento, no entanto, sofreu também duras críticas da doutrina brasileira, sobretudo no que diz respeito ao chamado “lançamento por homologação”, sendo este um dos temas mais debatidos no cenário jurídico nacional desde a sua incursão em nosso ordenamento. (JÉNIER, *in* BRITO MACHADO, 2002).

Em dissertação de Mestrado, que se transformou em livro<sup>1</sup>, GUERRA enfatiza o lançamento como ato formalizador do crédito tributário produzido pelo particular, afirmando:

É o agente administrativo, titular da competência previamente estabelecida na lei, que deve proceder à formalização do crédito tributário, estipulando os termos de exigibilidade da obrigação jurídica tributária e formalizando a relação jurídica com o ato administrativo de lançamento, que é, em verdade, norma individual e concreta, a qual declara a existência do evento concretamente ocorrido no passado, constitui o fato jurídico tributário e confere exigibilidade ao crédito correspondente. (GUERRA, 2004, p.83).

A mesma autora aborda, logo em seguida, a questão mais polêmica no que se refere ao lançamento tributário: é o lançamento por homologação.

## 2.5 LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Quanto ao termo “homologação”, AURÉLIO define-o como “aprovação dada por autoridade judicial ou administrativa a certos atos particulares para que produzam os efeitos jurídicos que lhes são próprios”. BRITO MACHADO assim se manifesta:

*Por homologação é o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Opera-se pelo ato que tem a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente a homologa (CTN, art. 150).*

SANTI (p. 219), citando Antônio Geraldo da Cunha, acrescenta:

“Homologar”, do grego *homós* “igual, semelhante”, pressupõe operação lógica de comparação entre duas proposições, no caso das duas proposições prescritivas, duas relações jurídicas: uma, a “relação jurídica intranormativa”, presente no *ato norma de formalização instrumental* praticado pelo particular; outra, a “relação jurídica intranormativa” do “*ato-norma administrativo de lançamento tributário*”, efetuado segundo os modos “de ofício” ou “por declaração”.

---

<sup>1</sup> Lançamento Tributário & sua Invalidação, dissertação de Mestrado em Direito, sob orientação do Professor Doutor Eurico Marcos Diniz de Santi, aprovada pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

É exatamente o significado no Direito Tributário. Ocorre quando o contribuinte apura, ele próprio, o valor do tributo, e o Fisco apenas concorda com esse valor, homologando-o, confirmando-o.

O tema é alvo de muita controvérsia. Alguns estudiosos preferem sustentar a existência de tributos sem lançamento; para tanto, invocam o forte argumento de que a apuração feita pelo contribuinte não teria a natureza jurídica. Este é o posicionamento de BRITO MACHADO:

É certo que o parágrafo primeiro do art. 150 referindo-se à homologação do lançamento, parece admitir que se deve considerar a atividade de apuração desenvolvida pelo contribuinte como lançamento. Cuida-se, porém, de simples impropriedade terminológica. A palavra “lançamento” aí, está empregada no sentido de apuração do valor do tributo. Não no sentido técnico jurídico de constituição do crédito tributário (BRITO MACHADO, 2004, p.49)

A doutrina, porém, concorda que o que o objeto da homologação não é o pagamento, pois o que a autoridade administrativa homologa é o “crédito instrumental formalizado”: homologa a “relação jurídica intranormativa”, produto do cumprimento dos deveres instrumentais que disciplinam o modo de produção dessa norma individual celebrada pelo particular. (MACHADO, 2004, p.173).

Embora o lançamento tributário seja ato privativo da Administração, como se sabe, muitos tributos são sujeitos aos chamados “lançamento por homologação” (sic). Como se trata de atividade privativa do Poder Público, seria impróprio falar em lançamento realizado por particular para posterior homologação. Com efeito, o particular produz uma norma individual e concreta, a qual deverá conter todos os elementos determinantes da obrigação tributária, a fim de tornar possível a cobrança da exação. (GUERRA, 2004, p.83).

Exatamente pela razão apontada por GUERRA, o tipo de lançamento que mais divide as opiniões dos estudiosos é o do lançamento por homologação, “figura polêmica no sistema tributário” (SIQUEIRA, 2004, p.285), que ocorre quando o Fisco, concordando com a apuração formalizada pelo contribuinte, realiza o lançamento tributário.

Tal forma de lançamento tributário contraria a tese de que o lançamento, enquanto apuração do valor da obrigação tributária, é sempre uma atividade privativa da autoridade administrativa (como referido por GUERRA), sem prejuízo da atribuição legal do dever de apurar o valor do tributo e de fazer o pagamento deste, antes de qualquer manifestação da autoridade administrativa, à qual fica sempre assegurada a possibilidade de rever aquela apuração e cobrar, se for o caso, as diferenças constatadas.

PAULSEN dá a sua contribuição ao debate sobre o lançamento por homologação; a qual, porém, não vem pacificar, e sim, acalorar ainda mais a discussão, afastando-se cada vez mais do consenso. E PAULSEN o faz, citando expressamente a posição da Fazenda Nacional, expressa no trabalho “Reflexões em torno dos chamados lançamentos por homologação e dos seus efeitos”, nas exações sujeitas a tal regime, da lavra do Procurador Gilberto Etchaluz Villela:

Os lançamentos não são atos exclusivos da administração, tanto que aquele inserido no art. 150, do CTN, não o é. Nos casos do que chamam de lançamento por homologação, o ato é, na verdade, presumido e a homologação uma providência fiscalizatória das autoridades. Aliás, o crédito tributário não poderia nascer da homologação, como querem alguns, porque não seria mesmo possível homologar-se um lançamento que está ocorrendo. Só se homologa ato já verificado. Assim que ‘homologação de lançamento’ conceituado como práticas simultâneas – de lançamento e de homologação dele – é absurdo lógico.

Não bastasse este “absurdo lógico”, o mesmo PAULSEN refere as hipóteses em que resta desnecessário o lançamento pela autoridade:

O lançamento se torna desnecessário quando o contribuinte já se tenha declarado devedor. Isso porque, havendo a confissão, resta suprida a necessidade de um ato de formalização do crédito, mediante verificação da ocorrência do fato gerador, indicação do sujeito passivo e cálculo do tributo.

A contribuição de ABAL para o debate sobre o lançamento por homologação reside em que

A deficiência da classificação (do lançamento) do CTN também pode ser observada quando, analisando cada uma das modalidades por ele prescritas, nota-se que dificilmente encontra-se alguma delas em sua forma pura, isto é, ao lançamento de ofício raramente procede-se sem que haja qualquer intervenção do sujeito passivo, ainda que prestando singelas informações.

Da mesma forma, não se pode argumentar que o lançamento por homologação, em determinadas situações, rescinda do lançamento de ofício. (ABAL, 2003, p.59).

Cite-se também, aqui, o posicionamento defendido por JENIÉR:

De início, verificamos já, em nossa doutrina tributária, as questões suscitadas quanto à classificação apresentada no CTN e a figura do lançamento por homologação, que, como demonstrado, nenhuma coerência mantém em relação à definição por ele mesmo apresentada de lançamento tributário, quando definia que o referido ato é de competência exclusiva da administração pública. Diante desse impasse, impõe-se a determinação da questão: ou o lançamento não é ato exclusivo da administração pública, ou o dito lançamento por homologação não é, propriamente, um ato de lançamento. (JENIÉR, in BRITO MACHADO, 2002. p.64).

O debate está longe de terminar, veja-se o que afirma XAVIER, sobre o conceito de lançamento, expresso no art. 142, do CTN:

Poderia pensar-se (sic) que, existindo definição legal expressa, estaria desde logo resolvida a questão preliminar da fixação do conceito do instituto que nos ocupa. Não é, porém, assim. Propomo-nos demonstrar que o art. 142 do Código Tributário Nacional enferma de graves imprecisões e equívocos, podendo mesmo dizer-se que a este dispositivo – de mãos dadas com os que regem a matéria da decadência e prescrição – se devem as principais responsabilidades nas imprecisões e obscuridades da doutrina neste capítulo. (XAVIER, *apud* VAZ, in BRITO MACHADO, 2002, p.96).

Já para GUERRA, a interpretação do lançamento tributário deixa margem a controvérsias.

Em face da imprecisão conceitual do Código Tributário Nacional, acolhemos a idéia de lançamento tributário como ato administrativo, oriundo de processo vinculado, produzido pelo Poder Público, mediante o qual se declara a ocorrência de um evento subsumido à hipótese descrita na norma geral e abstrata; constitui o fato jurídico tributário e, desse modo, determina os sujeitos passivo e ativo da obrigação, bem como a base de cálculo e alíquota aplicável, data e local do pagamento, marcando o inteiro teor da exigibilidade do crédito tributário.

Do exposto, ressalta indubitável que as opiniões divergem, porém todas têm poderosos argumentos. Tanto os que defendem a idéia de ser o lançamento um procedimento, quanto os que o identificam como ato ou norma, encontram previsão expressa no CTN, o que, ao invés de solucionar a controvérsia, realimenta-a.

De fato, o jurista não pode, simplesmente, adotar uma tese e descartar as demais. Também é inviável passar ao largo das diversidades entre os diferentes institutos pela generalização lingüística. O que é necessário, isto sim, é o que recomenda SIQUEIRA:

O que importa é descortinar (...) em que sentido está sendo utilizado o termo “lançamento” por determinado dispositivo legal. Se entendido que se está sempre perante o procedimento, quando a lei referir-se ao ato final ou à norma ao utilizar o termo em questão, fará o hermeneuta uma má interpretação em virtude do seu posicionamento preconcebido. (SIQUEIRA, 2004, p.200).

Porém, o Código Tributário Nacional é categórico ao estipular que o lançamento tributário é ato privativo da autoridade administrativa para fins de constituição do crédito de origem tributária, ou seja:

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo

tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

No entender de SIQUEIRA, a interpretação deste dispositivo legal não é tão simples. Afirma a autora:

Em verdade, dúvidas têm ocorrido quanto à plena aplicabilidade do mesmo perante práticas correntes, no sentido de instaurar-se a execução sem o lançamento pela Administração, quando existente a interpretação e a declaração fática de autoridade do sujeito passivo em seara dos tributos tratados pelo art. 150 do CTN. (SIQUEIRA, 2004, p.215).

Dúvidas também estão no pensamento de CARVALHO, quando afirma:

É lançamento o processo de determinação do sujeito passivo e apuração da dívida tributária, como é lançamento, também, a norma individual e concreta, posta no sistema com a expedição do ato de lançamento. Eis, novamente, a imperativa necessidade do esforço de elucidação, de tal modo que o jurista, ao empregar o vocábulo, possa indicar em qual dos dois sentidos ele o fez. (CARVALHO, apud GUERRA, 2004, p.88).

## 2.6 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Diz o art. 139 do CTN, que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Segundo SAKAKIHARA (in FREITAS, 2004, p.138), tal artigo sugere que o crédito tributário sucede temporalmente a obrigação tributária.

Ou seja, primeiro ocorre a obrigação tributária, e depois passa a existir o crédito tributário. SAKAKIHARA estranha tal seqüência de eventos, tendo em vista que

...ninguém desconhece que, no plano lógico, é impossível admitir-se o surgimento de um crédito, sem que, concomitantemente e necessariamente, ganhe existência também um débito. Débito e crédito são diferentes designações que denominam uma mesma realidade. (SAKAKIHARA, in FREITAS, 2004, p.613).

Já para VOLKWEISS (1997, p.143),

Crédito tributário é a prestação, de natureza pecuniária (envolvendo tributo ou penalidade), que o sujeito ativo tem o direito de exigir do sujeito passivo em

decorrência da prática, por este, de um fato gerador legalmente previsto, ou, inversamente, a prestação que o sujeito passivo tem o dever de satisfazer ao sujeito ativo em decorrência da prática do mesmo ato.

Visto sob o ponto de vista do sujeito ativo, a prestação representa o crédito, e, vista sob o ponto de vista do sujeito passivo, representa o débito tributário.

Em palavras mais simples: para o sujeito ativo o objeto da obrigação é um crédito (e é assim que o Código a ele se refere) e, para o sujeito passivo, um débito, verso e reverso da mesma moeda.

### 3 DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA

O tempo domina o homem, em todos os aspectos da sua vida: no ambiente biológico, na vida privada, na vida social e nas relações civis. O tempo pode afetar os direitos do homem. Tanto pode ser um requisito para o nascimento de direitos quanto pode ser uma condição de seu exercício, seja em decorrência da declaração de vontade, seja como consequência de determinação legal; neste último caso, é a lei que institui o momento em que tem início a relação jurídica. (PEREIRA, 2000).

Também na área do Direito Tributário, o tempo é inexorável. Um dos institutos a que o tempo pode dar início é o que diz respeito à decadência e à prescrição.

#### 3.1 LEGISLAÇÃO

O Código Tributário, como qualquer outra lei, não pode se sobrepor à Lei maior do país, que é a Constituição Federal, conforme se entende da opinião de MELLO:

A Constituição não pode submeter-se à vontade dos Poderes constituídos e nem ao império dos fatos e das circunstâncias. A supremacia de que ela se reveste – enquanto for respeitada – constituirá a garantia mais efetiva de que os direitos e as liberdades não serão jamais ofendidos. Ao Supremo Tribunal Federal incumbe a tarefa, magna e eminente, de velar por que essa realidade não seja desfigurada. (CELSO DE MELLO, *apud* PAULSEN, 2003, p.15).

Assim sendo, é importante considerar-se também que, em muitos aspectos, a **Constituição** uma Lei Complementar para tratar, como norma geral aplicável aos institutos da decadência e da prescrição tributárias, em todos os níveis estatais que são a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Diz em seu art. 146:

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - (...)

II - (...)

III – Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

O CTN, através da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, cumpre as funções da lei complementar exigida pela Constituição de 1988 para tratar de prescrição e de decadência tributárias no art. 150, parágrafo quarto; no art. 156, inciso V; no art. 173 e no art. 174.

A utilização da Lei n. 5.172, de 1966, sob a égide da Constituição de 1988 decorre do fenômeno, teoria ou princípio da recepção (art. 34, parágrafo 5º. do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias).

### 3.2 DECADÊNCIA

O vocábulo “decadência” é formado pelo prefixo latino “de” (de cima de), pela forma verbal “cado”, do verbo latino “cadere” (cair) e pelo sufixo “ência”, do latim “entia”, denotador de ação ou de estado. Assim, literalmente, “decadência” significa a ação de cair ou o estado daquilo que caiu.

No direito tributário, são identificadas duas espécies de decadência: uma é a que pode ser conceituada como “a extinção do poder que a Fazenda Pública tem de constituir o crédito tributário pelo lançamento, tornando-o, assim, líquido, certo e exigível” e outra, que se conceitua como “a extinção do direito do sujeito passivo de pleitear a restituição de tributo indevidamente pago, ou pago a maior.”

Em outras palavras, significa afirmar que a primeira espécie se refere ao poder-dever do lançamento; a segunda se refere ao direito de repetição do indébito tributário.

No direito positivo, segundo o consenso da doutrina e da jurisprudência, a decadência do poder-dever do lançamento tributário está prevista nos arts. 156, V, e 173 do CTN, sendo modalidade de extinção do crédito tributário.

“Art. 156 - Extinguem o crédito tributário:  
V - a prescrição e a decadência;”

“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 do sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

Trata-se de modalidade, assim como a prescrição, indireta ou imprópria de extinção da obrigação tributária, que opera quando a extinção não é fruto do pagamento, mas de outras causas previstas em lei. (MORAES, 1999, p. 432).

Os doutrinadores não chegam a um consenso quanto ao entendimento desse instituto, sobre qual seria o verdadeiro objeto da decadência. Para alguns, é o crédito tributário; para outros, é a própria obrigação tributária. Tal divergência decorre, na verdade, da discussão sobre a real natureza do lançamento: se é constitutiva, ou é meramente declaratória, do crédito tributário.

Com efeito, se o crédito somente nasce com o lançamento, o decurso do prazo decadencial não teria o condão de extingui-lo, posto que ainda não existe mas fulminaria a própria obrigação tributária. Assim, apenas para os que aceitam a tese de que o crédito nasce junto com a obrigação tributária (com a ocorrência do fato gerador) aquele é passível de extinção pela decadência.

Sobre o instituto da decadência, BRITO MACHADO afirma que não há consenso entre os tributaristas, visto que o tema tem gerado inúmeras controvérsias.

Uma delas (controvérsias) diz respeito ao início do prazo extintivo do direito especialmente em face do inciso I e do parágrafo único do art. 173 do CTN. Parece predominante, entretanto, que o entendimento pelo qual

- (a) o prazo de decadência se inicia no primeiro dia útil do exercício financeiro seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado;
- (b) se antes disso o sujeito passivo é notificado de alguma medida preparatória indispensável ao lançamento, o início do prazo decadencial é antecipado para a data dessa notificação;
- (c) a notificação feita depois de iniciado o prazo decadencial não o interrompe nem o suspende. (BRITO MACHADO, 2004, p.205).

O fato é que, seja qual for a tese adotada, decorrido o prazo decadencial, o sujeito ativo não mais pode exigir o crédito tributário do sujeito passivo.

Quanto aos efeitos que produz, a decadência, extinguindo o direito, extingue também, de imediato, todos os seus efeitos e, inclusive, a possibilidade de exercício da ação que o assegurava. Neste sentido, esclarece FANUCCHI:

Assim, uma vez verificada, faz com que o panorama jurídico retorne a estágio idêntico àquele em que se encontrava antes do nascimento do direito.

Se após ter caducado o direito o sujeito ativo do prazo extintivo satisfizer a prestação que lhe competia cumprir adquire o direito de reivindicar o retorno ao *status quo ante*, como a tem aquele que satisfaz prestação de direito que supunha existente.

A prescrição, extinguindo a ação, simplesmente retira do direito a possibilidade de defesa, tornando-o impotente porém, não o extinguindo.

Assim, uma vez verificada, apenas assegura a garantia de permanência do panorama jurídico no estágio em que se encontra, por faltar ao direito existente possibilidade de afirmação.

Se, após prescrita a ação, o sujeito ativo do acontecimento vier a satisfazer a prestação que lhe competia cumprir, a prática será tida como simples renúncia aos efeitos da prescrição, não gerando qualquer direito de repetição. (FANUCCHI, 1970, p.128).

O debate sobre a decadência está presente também no Direito Civil. Com isto concorda PEREIRA, para quem, a bem dizer, é este um dos pontos mais controvertidos da ciência jurídica. Não há acordo entre os escritores, nem a controvérsia encontra desate com a aplicação de princípios certos. Talvez porque os haja em demasia, ou pela variedade maior de critérios: uns de ordem subjetiva, outros de ordem objetiva; uns em atenção ao fenômeno da aquisição do direito, outros em referência à indagação se existe um prazo estabelecido para o seu exercício; ora se cogita da inação do titular, ora da declaração de peremptoriedade da relação jurídica por imposição legal. (PEREIRA, 2000).

Uma outra linha de debate sobre o entendimento do princípio da decadência pode ser buscada no Direito Civil. Como instituto típico de Direito Civil, transportado para o Direito Tributário, aplicam-se, neste, os princípios vigentes naquele, salvo quando a lei prever, expressamente, o contrário.

Assim, pode-se afirmar, por exemplo que o prazo de decadência, uma vez iniciado, não pode ser suspenso ou interrompido; e que a decadência deve ser decretada, de ofício, pelo juiz, quando este dela conhecer.

O termo inicial da decadência assinala o momento em que começa a contar o prazo. Esse termo pode ocorrer em distintas condições. Assim:

- \* Lançamento por homologação: Ocorrência do fato gerador (art. 150, §4o. do CTN)
- \* Outros lançamentos: Primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I do CTN)
- \* Lançamento anulado por vício formal: Data em que se tornar definitiva a decisão anulatória (art. 173, II do CTN)
- \* Notificação de medida preparatória do lançamento antes de iniciado o curso da decadência: Data da notificação (art. 173, parágrafo único do CTN).

Verifica-se, assim, que o prazo decadencial, ressalvados os tributos submetidos ao lançamento por homologação, tem início no primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado; se antes disto o sujeito passivo é notificado de alguma medida preparatória indispensável ao lançamento, o início do prazo decadencial é antecipado para a data dessa notificação.

Importante ressaltar que a notificação feita depois de iniciado o prazo decadencial não o interrompe nem o suspende.

A duração do prazo decadencial é de 5 (anos), conforme o disposto nos arts. 150, §4o. e 173 do Código Tributário Nacional.

Esse mesmo artigo, entretanto, admite que o prazo decadencial seja distinto dos 5 (cinco) anos nos tributos submetidos ao lançamento por homologação.

São várias as razões que sustentam tal distinção. Uma dessas razões seria a complexidade da legislação relativa a um determinado tributo (o que dificultaria a realização do lançamento de ofício pela fiscalização). Outra possibilidade é a destinação social de certos tributos, como as contribuições para a seguridade.

Os prazos de decadência, ao contrário dos prazos de prescrição, em princípio, não se suspendem nem se interrompem.

Entretanto, o art. 173, inciso II do Código Tributário Nacional consagra caso de interrupção do prazo decadencial. Esta definição, apesar das divergências doutrinárias, estaria autorizada pelo art. 109 do próprio *Codex*.

✶ O mesmo Código Tributário Nacional em seu art. 156, V, afirma expressamente que a prescrição extingue o crédito tributário. Isto significa que, nos termos do CTN, a prescrição não atinge apenas a ação para

cobrança do crédito tributário, mas o próprio crédito, que se inscreve na relação material tributária. Vale lembrar que o art. 109 do CTN autoriza expressamente a fixação de efeitos específicos para institutos de direito privado utilizados no campo tributário.

Questão importante é identificar o início do cômputo do prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Conforme se disse, o artigo 150, do CTN é claro no sentido de que em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o cômputo do prazo decadencial inicia com a ocorrência do fato impositivo. Contudo, essa não é a opinião unânime da doutrina.

No caso dos tributos lançados *de officio*, o prazo é aquele previsto no art. 173, I, do CTN, ou seja, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Porém, em casos específicos, este prazo pode ser aplicado aos tributos sob o regime do artigo 150.

Assim, a contagem do prazo decadencial na forma do artigo 150, § 4º deve ser realizada sob três aspectos:

- 1) hipótese em que o sujeito passivo apura o valor devido e a ser recolhido, promove a declaração e paga integral ou parcialmente o tributo;
- 2) hipótese em que o sujeito passivo apura e declara o tributo devido, porém, não o paga e
- 3) hipótese em que o sujeito passivo não realiza a apuração nem a declaração do tributo e também não recolhe o tributo devido.

A análise a seguir referida não leva em consideração que nas hipóteses acima elencadas tenha havido a ocorrência de fraude ou simulação.

Aliás, antes de prosseguir, ainda é importante citar a opinião de parte da doutrina que entende que em qualquer das situações acima referidas, o prazo decadencial inicia da data da ocorrência do fato gerador, independentemente de o sujeito passivo declarar ou pagar o tributo devido.

Veja-se a opinião de Farias Machado, citado por ABAL (p. 114):

(...) o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN é prazo de decadência para a Fazenda proceder ao lançamento dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Havendo ou não o pagamento antecipado, e mais, havendo ou

não expressa informação do sujeito passivo sobre o tributo devido, é a partir da ocorrência do fato gerador que contam os cinco anos depois dos quais não mais poderá ser exigido o tributo, desde que disponha o fisco de **elementos que lhe possibilitem ter o conhecimento** do fato. A falta desses elementos de **exteriorização** do fato gerador está prevista na ressalva posta no final do § 4º do art. 150, que trata da ocorrência do dolo, fraude ou simulação, hipótese na qual terá a Fazenda o prazo de cinco anos para exercer seu direito de realizar o lançamento, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, I). (grifo daquele autor).

Ocorre que o entendimento supra citado não pe a solução para a grande maioria dos doutrinadores. É que em determinados casos, ainda que não tenha havido fraude ou simulação, o *die a quo* da contagem do prazo de decadência dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, seguirá a regra do lançamento de ofício.

Assim, a primeira hipótese, que é o caso em que o sujeito passivo declara e recolhe o tributo integral ou parcialmente, é questão pacífica na doutrina.

Em havendo pagamento integral, o sujeito passivo aguarda a condição resolutiva que é a homologação pelo Fisco e que extingue a obrigação de acordo com inciso VII, do art. 156, do CTN.

Assim, a homologação, na opinião de SANTI

Simultaneamente como *condictio juris* resolutória e veículo da norma que ratifica a extinção do crédito, anteriormente constituído e extinto pela atividade do contribuinte, conforme prevê o art. 156, VII do CTN, fazendo que, sob condições regulares, seja inexigível o crédito devidamente pago e homologado. (SANTI, 2001, p.180).

Trata-se, outrossim, da chamada, pelo Código Tributário Nacional, *homologação tácita*, onde o fisco promove a fiscalização da atividade do sujeito passivo, isto é, a verificação da compatibilidade entre o fato imponível e o tributo pago e declarado.

Decorridos o prazo de cinco anos da data do fato tributário, não poderá mais a autoridade administrativa submeter a apuração do tributo ao controle da legalidade.

No caso de tributo recolhido aquém do devido, a autoridade ainda reserva-se o direito de dentro do prazo fixado pelo §4º, do artigo 156, do CTN, lançar de ofício a diferença verificada.

Desde que haja pagamento, ainda que insuficiente para pagar todo o crédito tributário – o dia inicial da decadência é o da ocorrência do fato gerador da co-respectiva obrigação, a teor do § 4º do art. 150,

retrotranscrito. É que a Fazenda tem cinco anos para verificar se o pagamento é suficiente para exaurir o objeto da obrigação tributária, isto é, o crédito tributário. Mantendo-se inerte, o Código considera esta inércia como **homologação tácita**, perdendo a Fazenda a oportunidade de operar lançamentos suplementares em caso de insuficiência de pagamento (preclusão). Daí que o termo do quinquênio ocorre a decadência do direito de crédito da Fazenda, extinguindo-se a obrigação. (COELHO, *in* MACHADO, 2002, p. 409.

### 3.3 PRESCRIÇÃO

MIRANDA (1983) faz um estudo histórico, demonstrando que o conceito de prescrição já se fazia presente no direito comum, onde agrupava fatos de nascimento, ou terminação, ou desvirtuamento dos direitos, pretensões ou ações, devido à continuação de exercício ou ao não-exercício continuado. Daí distinguirem, então, a prescrição aquisitiva e a extintiva.

Pensou-se mesmo em teoria geral da prescrição, com tal conceito larguíssimo (já em 1815), e perdura em juristas e sistemas jurídicos não a par da ciência, nem da verdade histórica.

O erro gerou outros erros, que aos poucos se vão riscando da doutrina e da jurisprudência.

O § 178 do System, IV, de F. von Savigny foi decisivo em repeli-lo: trata-se de abstração arbitrária, que os juriconsultos modernos armaram em teoria; o elemento comum, o tempo, passara a unificar a prescrição (...) a ponto de se falar em *rei praescriptio* e em *rem praescribere*, conceito e termos estranhos ao direito romano, rompendo-se assim, com a história e a ciência. Por outro lado, desatendia-se à distinção entre prescrição e preclusão, escambulhando-se o que era prescrição e algo que de modo nenhum se submetia às suas regras; pulularam expressões atécnicas, sem qualquer autenticidade, desde o século XII. Com tudo isso, distanciavam-se os juristas do conceito de *praescriptio*, que só é *exceptivo*, pois, nas fontes, prescrição nunca se refere à aquisição ou à perda do direito. (MIRANDA, 1983, p.98)

Com tal assertiva, MIRANDA evidencia que a prescrição não era um elemento estranho ao Direito Tributário de quase dois séculos atrás.

O mesmo MIRANDA esclarece que o Código Civil Brasileiro de modo nenhum autoriza a se pensar em prescrição aquisitiva, ainda quando a

prescrição da pretensão real acarrete a extinção do Direito. Afirma categoricamente que “as adjetivações ‘aquisitiva’, ‘liberatória ou extintiva’ são absolutamente estranhas ao direito brasileiro.

O instituto da prescrição é regulamentado não apenas no CTN, mas também no Código Civil.

Sobre o Código Civil, MONTEIRO afirma que, dentre todos os institutos jurídicos,

...o da prescrição foi provavelmente o que mais se prestou às especulações filosóficas. Já na antiguidade, divergiram a seu respeito os pontos de vista. (...) Mais recentemente, não faltou quem visse nela mera criação política. Aliás, de modo geral, as pessoas não versadas em direito têm uma concepção errônea sobre a prescrição, considerando-a repugnante à moral e contrária à justiça. (MONTEIRO, 1999, p.291).

De fato, numa primeira análise, parece que a prescrição isenta o devedor de pagar, priva o credor de receber seu crédito e, ao mesmo tempo, despoja o proprietário daquilo que lhe pertence.

Porém, na verdade, a prescrição é um instituto de fundamental importância para manter a estabilidade e consolidação de todos os direitos, pois sem ela, nada seria permanente, o proprietário jamais estaria seguro de seus direitos.

Um outro aspecto positivo do instituto da prescrição é que, sem ela, o Estado seria obrigado a conservar “*per omnia sæcula sæculorum*” todos os livros, papéis, documentos, recibos, registros, etc.

Mesmo considerando que, atualmente, a tecnologia permitiria que se dispensasse a montanha de papéis, que poderia ser substituída por documentos eletrônicos, sabe-se que o Poder Judiciário ainda não conta com todo este aparato tecnológico, e que os processos ainda são todos em papel, gerando aquelas montanhas de pastas, que atravancam as mesas, as salas, os corredores e prédios do Judiciário.

Com a prescrição, porém, inutiliza-se tudo quanto ficou para trás, consumido pelo decurso do tempo (MONTEIRO, 1999).

Um aspecto discutível da prescrição é que sua ação é, ao mesmo tempo, benéfica, como demonstrado nos parágrafos anteriores, porém é prejudicial, quando seu reconhecimento priva o credor do seu direito e o impede de cobrar o devido, aparentemente favorecendo o devedor, numa aparente incongruência com o preceito milenar de garantir a cada um o que é seu.

Tal incongruência (aparente ou real), justifica-se em nome do bem comum, em defesa do interesse social. Assim, se o credor é negligente, não exigindo seu crédito, sua prolongada inatividade leva à prescrição do seu direito ao crédito, de certa forma punindo-o por sua negligência.

Melhor entendimento é dado por MONTEIRO: “Força reconhecer, portanto, a indiscutível utilidade da prescrição, que se acha em consonância com a equidade e com a moral, sendo sua existência absolutamente indispensável em qualquer sociedade bem organizada”.

Quanto ao conceito de “prescrição”, à luz do Direito Civil,

Prescrição é a perda da ação atribuída a um direito, e de toda a sua capacidade defensiva, em consequência do não-uso dela, durante determinado espaço de tempo. Esse conceito aplica-se exclusivamente à prescrição extintiva, também chamada prescrição liberatória.

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

Aplicam-se à prescrição, dentre outras regras, as seguintes:

- a) não pode ser decretada, de ofício, pelo juiz, necessitando ser alegada, por uma das partes;
- b) admite tanto causas suspensivas, como interruptivas;
- c) pode operar tanto antes do ajuizamento da ação, como durante o seu curso (prescrição intercorrente).

A exemplo da decadência, a prescrição está elencada, no CTN, art. 156, inciso V, entre as modalidades de extinção do crédito tributário. Na verdade, conforme anota LUCIANO AMARO, a prescrição não fulmina, diretamente, o crédito, tanto assim que este pode ser, ainda, satisfeito pelo sujeito passivo e, dessa forma, então extinto.

A prescrição somente extinguirá o crédito tributário, ainda que de forma oblíqua, quando, alegada por uma das partes, for decretada pelo juiz, o que ensejará a extinção da ação, com julgamento do mérito (CPC, art.

269, IV) e, por via de consequência, do crédito, objeto desta, já que este se torna incobrável.

O prazo da prescrição tributária está previsto no art. 174, *caput*, do Código Tributário Nacional.

“Art. 174 - A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data de sua constituição definitiva.”

A expressão “constituição definitiva”, que gerou, e ainda gera, polêmica na doutrina, tem sido entendida pela jurisprudência como aquela situação em que o crédito tornou-se imutável, no âmbito administrativo, uma vez que todos os recursos cabíveis já foram esgotados, ou não foram utilizados, no prazo legal.

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

“Parágrafo único - A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor;

II - pelo protesto judicial;

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

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

Vê-se que o legislador, ao redigir o parágrafo único do art. 174 do CTN, se limitou a adaptar a redação do art. 172 do Código Civil, sem sequer substituir a expressão “devedor” pela “sujeito passivo”, adotada pelo CTN.

Anote-se ainda que, em sede de Execução Fiscal, seja de crédito de natureza tributária ou não, entendia-se que a interrupção da prescrição se dava, não com a citação do Executado, mas com o simples despacho do juiz que a ordenar (Lei 6.830/80, art. 8º, parágrafo 2º).

Contudo, a jurisprudência mais moderna sobre o tema tratou de dirimir o descompasso na interpretação da lei ordinária em razão da lei complementar.

Assim, vem decidindo que a melhor interpretação a ser aplicada ao caso é a sistemática, que não leva em conta o mero despacho do julgador como causa interruptiva da prescrição mas, sim, a combinação do dispositivo legal citado em conjunto com o disposto no artigo 219, § 4º, do CPC e com o parágrafo único do artigo 174, do CTN.

O conceito de *prescrição* pertence à teoria geral do direito. A doutrina mais tradicional costuma definir o instituto jurídico da prescrição como a extinção do direito de ação, ou seja, se após um determinado período definido em lei uma determinada pessoa não ajuizar a ação cabível para fazer valer sua pretensão resistida, ele não poderá fazê-lo em momento posterior.

O direito brasileiro, semelhantemente à teoria alemã, considera a prescrição como a perda da ação atribuída a um direito (RIZZARDO, 2002), melhor definida por BEVILÁCQUA,

Prescrição é a perda da ação atribuída a um direito, e de toda a sua capacidade defensiva, em consequência do não uso delas, durante um determinado espaço de tempo. Não é o fato de não se exercer o direito que lhe tira o vigor; nós podemos conservar inativos em nosso patrimônio muitos direitos, por tempo indeterminado. O que o torna inválido é o não uso da sua propriedade defensiva, da ação que o reveste e protege. (BEVILACQUA, citado por RIZZARDO, 2002, p.566)

Bem antes do Código Civil, ALMEIDA OLIVEIRA (citado por RIZZARDO, p.567), já ressaltava: “A prescrição é o obstáculo pela lei posto à ação proveniente de direitos, que durante certo tempo deixaram de ser exercidos por aqueles a quem pertencem”.

Entende-se, assim, que o que desaparece é a ação que até então estaria disponível para a defesa de determinado direito, durante um período de tempo previsto para exercitar a defesa desse direito.

Porém, estando o direito acompanhado de medidas para o seu exercício e proteção, caso o titular desse direito não faça uso dos meios que lhe são assegurados, entende-se que houve a desistência, levando os sistemas jurídicos a retirar a faculdade de defesa.

### 3.4 SEMELHANÇAS E DIFERENÇAS

Genericamente, tanto a prescrição quanto a decadência podem ser entendidas como formas de perda, ou de fulminação, de um determinado direito subjetivo pela ação do tempo. Decorre do princípio da segurança das relações jurídicas.

A decadência e a prescrição são preceitos de ordem pública, erigidos em norma jurídica que visa um fim comum a ambos os institutos: o de evitar a perpetuidade dos direitos, conseguindo outorgar maior estabilidade às relações jurídicas.

Apesar de serem diferentes, têm a mesma natureza e vários elementos comuns, que, conforme FANUCCHI (1970, p.125) são os seguintes:

- a) enquanto não verificadas, representam simples expectativa de direito, não se podendo alegar em relação a elas a exceção do direito adquirido, a fim de elidir a aplicação de lei nova;
- b) por decorrência disso, a aplicação de norma legal nova em relação aos institutos, deverá ser resolvida por algumas regras básicas do Direito comparado, no que diz respeito ao início dos prazos, às condições, suspensão ou interrupção;
- c) As condições para que se verifiquem importam em: existência de um direito exercitável, inércia do titular em exercita-lo, continuidade dessa inércia durante previamente estipulado lapso de tempo.

De modo geral, devido às suas semelhanças, estes institutos historicamente têm sido confundidos, a ponto de dificultar, em alguns casos, a distinção entre um e outro.

E essa dificuldade de diferenciação não é prerrogativa do Direito brasileiro contemporâneo. Assim, o Código Civil de 1916 já estimulava esta dificuldade ao englobar, sob o título de “dos prazos da prescrição”, no cap. IV do Título III, do Livro I (arts. 177 a 179), prazos de decadência e de prescrição, conforme registra a doutrina dominante.

O Código Civil de 2002 dedica ao tema o Título IV de sua Parte Geral, intitulado “Da Prescrição e da Decadência”, dividido em dois capítulos distintos. (arts. 189 a 211.)

Acerca da diferenciação entre prescrição e decadência, afirma MONTEIRO:

O Código não faz qualquer distinção entre prescrição e decadência de direito, também chamada caducidade, ou prazo extintivo. Mas a doutrina estabelece nítida diferenciação para as duas figuras jurídicas.

Com efeito, a prescrição atinge diretamente a ação e por via oblíqua faz desaparecer o direito por ela tutelado; a decadência, ao inverso, atinge diretamente o direito e por via oblíqua, ou reflexa, extingue a ação.

ROCHA considera que prescrição e decadência têm se revelado sempre temas de delicada e dificultosa precisão para os estudiosos do campo jurídico, sobressaindo-se mais essa dificuldade quando se trata de delinear os traços distintivos entre um e outro meio de perecimento de direitos. Afirma esse autor:

A dificuldade vai a um ponto tal, no terreno mais denso da dissertação conceitual, que muitos referem acertar as diferenças entre um e outro instituto apelando para a prática recorrência aos efeitos e qualidades que a ordem jurídica lhes empresta, fechando os olhos pois à tormentosa diferenciação de natureza intrínseca entre eles. (ROCHA, 1996, p.80).

Segundo LEONETTI (2002), o critério de distinção mais comumente utilizado, atualmente, é o critério defendido por Câmara Leal (in "Da prescrição e da decadência". 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959.) que se baseia, única e exclusivamente, no objeto da fulminação ou seja, se for o direito subjetivo em si, será caso de decadência, se for a ação para proteger tal direito, será de prescrição.

Segundo AMORIM FILHO, um dos pioneiros, no Brasil, a buscar distinguir, de forma científica, estes dois institutos, a decadência abrange todas as formas de extinção do direito em si, pelo seu não exercício em tempo hábil, inclusive quando tal exercício deve ser feito, exclusivamente, por meio da propositura de ação, que tenha prazo especial de exercício fixado em lei (neste caso, uma ação constitutiva, como as previstas no art. 178 do Código Civil de 1916).

Ainda segundo AMORIM FILHO, a prescrição, por seu turno, atingiria, apenas, as ações condenatórias.

A diferenciação proposta por AMORIM decorre, basicamente, da premissa de que certos direitos potestativos somente são exercitáveis, por sua natureza, por meio de ação. Assim, o prazo fatal para a propositura da ação respectiva é de decadência, e não de prescrição.

No Direito Tributário, a distinção entre esses institutos está bem delineada, embora não seja corroborada pela maioria dos doutrinadores.

Assim, à luz do Código Tributário Nacional, o prazo para a constituição do crédito tributário (pelo lançamento) é de decadência; o prazo para a propositura da respectiva ação de cobrança, caso o crédito não seja satisfeito, é de prescrição.

A dificuldade de se diferenciar prescrição e decadência começa quando se lê, no CTN:

Capítulo IV – Extinção do crédito tributário  
 Seção 1 – Modalidades de extinção  
 Art. 156 – Extinguem o crédito tributário:  
 (...)  
 V – a prescrição e a decadência

Segundo o entendimento tradicional, a decadência é o fato jurídico pelo qual devido ao não exercício do mesmo após um tempo determinado. A rigor, a decadência extingue qualquer pretensão ao exercício de um direito. No que concerne ao Direito Tributário, a decadência tributária atinge o direito de lançar ou constituir o crédito.

Já a prescrição, ainda segundo a visão tradicional, é o fato jurídico que faz perecer a ação que tutela um direito pelo decurso do tempo previsto em lei sem a propositura da mesma. O direito sobrevive, mas sem proteção. De modo geral, a prescrição afeta as pretensões condenatórias. A prescrição tributária extingue a possibilidade de propor a ação de cobrança ou execução fiscal.

O prazo de prescrição se diferencia da decadência, que é o estabelecido em lei, ou pela vontade unilateral ou bilateral, quando prefixado ao exercício do direito pelo seu titular. E é de prescrição, quando fixado, não para o exercício do direito, mas para o exercício da ação que o protege.

Quando, porém, o direito deve ser exercido por meio da ação, originando-se ambos do mesmo fato, de modo que o exercício desta representa o próprio exercício do direito, o prazo estabelecido para a ação deve ser tido como prefixado ao exercício do direito, sendo, portanto, de decadência, embora aparentemente se afigure de prescrição.

A prescrição serve à segurança e à paz públicas, conforme afirmação de Pontes de Miranda. Assegura que determinadas situações ou relações jurídicas não tenham efeito eterno, estabilizando as situações de fato e as relações jurídicas.

Para FURLAN,

“prescrição e decadência não são institutos jurídicos exclusivos do direito civil.. (...) No direito civil, prescrição é a perda da ação inerente ao direito e de toda sua capacidade defensiva pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo. Portanto, o direito permanece. Decadência é a perda do direito pelo seu não-

exercício durante certo lapso de tempo. Só se decai de direito potestativo. Somente o lapso prescricional pode ser suspenso ou interrompido. Finda a causa suspensiva, computa-se o prazo anteriormente transcorrido; finda a causa interruptiva, os prazos são contados do marco inicial.

De qualquer modo, prescrição e decadência são, ambas, condições que, juntamente com outras (pagamento, compensação, transação, remissão, conversão de depósito em renda, pagamento e homologação do lançamento, consignação em pagamento, decisão administrativa, decisão judicial), extinguem o crédito tributário, conforme disposto no art. 156 do Código Tributário Nacional.

No entender de FIUZA, é tarefa árdua diferenciar prescrição e decadência,

...ainda mais que o Código Civil, quando trata dos prazos prescricionais e decadenciais (art. 177 e ss.), chama-os todos de prescricionais, embora haja dentre eles vários prazos decadenciais. É que se refere a prescrição em sentido amplo, englobando a idéia de prescrição em sentido estrito e de decadência.

FIUZA assume essa árdua tarefa e assim diferencia prescrição e decadência:

Haverá prescrição quando se der a perda do direito de ação pela inércia de seu titular, que deixa expirar o prazo fixado em lei, sem exercê-lo. (...) Haverá decadência, quando se der a perda do próprio direito subjetivo material pela inércia de seu titular, que o não exerce no prazo fixado em lei.

Porém, a tarefa é, de fato, árdua, até mesmo para FIUZA:

Pergunta-se. como diferenciar prazo prescricional de decadencial, quando nos deparamos com um no Código Civil? Com base na diferença entre direitos a uma prestação, direitos potestativos, e entre ações condenatórias, constitutivas e declaratórias, fica muito fácil.

(...) a prescrição é a perda do direito de ação. Ora, o direito de ação só nasce quando o direito material é violado. Só posso acionar meu devedor quando este violar meu direito de receber, ou seja, quando se recusa a pagar. (...) Se não posso exigir da outra parte que me dê, faça ou não faça alguma coisa, como poderá meu direito ser violado? (por exemplo) Como o direito ao divórcio pode ser violado? (...) Evidentemente, (este direito poderá ser violado, poderá, sim, ser ou não exercido. Já o direito do credor de receber pode ser violado, bastando que o devedor não lhe pague. (...)

A conclusão é óbvia: só se pode falar em prescrição quando se tratar de direitos a uma prestação, acrescentando-se que não é o direito em si que prescreve, mas a ação que o protege. Não é, pois, o direito do credor de receber seu crédito que prescreve, mas a ação de cobrança que protege esse direito.

Até aqui, FIÚZA, de fato, esclareceu irretocavelmente o que é a prescrição. Vamos voltar ao seu pensamento, definindo decadência, com o intuito de diferencia-la da prescrição.

Decadência é (...) a perda do próprio direito pelo seu não exercício no prazo fixado em lei. Mas perda de que direito? Dos direitos potestativos, evidentemente. Para provar que a decadência atinge o próprio direito, e não só a ação, temos que alguns direitos potestativos nem necessitam de ação para seu exercício e, ainda assim, sujeitam-se à decadência. (...)

Concluindo, temos que os direitos potestativos podem ou não estar sujeitos a decadência, diferentemente dos direitos a uma prestação, cuja ação sempre se sujeitará a prescrição.

Finalmente, FIUZA diferencia uma da outra:

Assim, vimos que a prescrição atinge as ações condenatórias que protegem os direitos a uma prestação. A decadência atinge o exercício dos direitos potestativos, sempre que a Lei determinar.

Sendo assim, as ações declaratórias que não visam nem proteger direitos a uma prestação, nem, ao exercício de direitos potestativos, mas tão-somente ao reconhecimento da existência ou inexistência de direito ou de situação jurídica, não se sujeitam nem a prescrição, nem, muito menos, a decadência.

Feita, de modo tão cristalino, a diferenciação entre prescrição e decadência, FIUZA também aponta mais três diferenças:

- 1) A primeira, que a prescrição pode ser interrompida ou se suspender, em casos previstos em Lei, ao passo que a decadência nem se interrompe, nem se suspende, correndo inexoravelmente.
- 2) A segunda diferença é que a prescrição só pode ser alegada por quem tenha interesse em que seja decretada. Somente os que dela se beneficiarem poderão alegá-la, ao passo que a decadência pode ser alegada por qualquer pessoa que participe do processo, inclusive o próprio juiz, *ex-officio*, ou seja, independentemente de qualquer manifestação das partes.
- 3) Finalmente, a terceira diferença reside em que a prescrição é passível de renúncia, isto é, as partes podem renunciar ao prazo de prescrição fixado em lei, bastando, para tanto, não alegá-la. Já a decadência, a seu turno, é irrenunciável, pelo menos se o caso já estiver *sub iudice*. (FIUZA, 2000, p.129 e seguintes).

Segundo o entendimento de FANUCCHI (1970, p.127), as diferenças entre prescrição e decadência no direito tributário (que aqui estão

organizadas em quadro para melhor visualização e mais fácil entendimento) são as seguintes:

QUANTO A	NA DECADÊNCIA	NA PRESCRIÇÃO
o objeto que cada um visa	Atinge o direito	Atinge a ação para firmar um direito em juízo
o termo inicial do prazo	A anterior existência de um direito que deixou de se manter por falta de exercício	A existência efetiva de um direito exercitado mas não protegido a tempo pela ação
o fluxo dos prazos	Ele se verifica contra todos e não sofre solução de continuidade de qualquer espécie	Ele não corre contra alguns e está sujeita a causas que o suspendem ou interrompem
sua declaração	Independente de alegação do interessado, devendo ser declarada de ofício pelo juiz	Precisa ser alegada pelo interessado para poder ser objeto de apreciação judicial
o tipo de relações que extinguem	Exclusivamente as reguladas pelo direito material ou substantivo	Embora instituto de direito material, as reguladas pelo direito processual ou adjetivo

### 3.5 PRAZOS DE PRESCRIÇÃO

Segundo o art. 174 do Código Tributário Nacional, o prazo prescricional começa a fluir da data da constituição definitiva do crédito.

A jurisprudência assente do antigo Tribunal Federal de Recursos e do Supremo Tribunal Federal fixa a lavratura do auto de infração (lançamento) como o momento da constituição definitiva do crédito. Deve ser registrado que esta premissa encontra alguma resistência na doutrina.

Segundo alguns estudiosos, o princípio da *actio nata* tem plena aplicação na espécie. Assim, o prazo prescricional, mesmo em matéria tributária, somente poderá ser contado a partir do dia em que a ação de cobrança pode ser proposta.

Nos casos de apresentação de declaração/confissão de dívida tributária não tem sentido falar em constituição definitiva do crédito porque não ocorre o ato de lançamento do tributo. Nestas hipóteses, são duas as possibilidades:

No caso em que a data de vencimento do pagamento do tributo seja anterior à data de vencimento da entrega da declaração-confissão, o prazo começa no dia seguinte àquele previsto como data-limite para a entrega da declaração/confissão; já no caso da data de vencimento do pagamento do tributo ser posterior à data de vencimento da entrega da declaração/confissão, o prazo tem início no dia seguinte àquele previsto como data-limite para o pagamento.

Quanto ao prazo prescricional, nos termos do art. 174 do Código Tributário Nacional, o prazo prescricional é de 5 (cinco) anos. O Código não contempla exceções ou tratamento diferenciado para tributos específicos.

A regra uniforme tem sentido. Afinal, constituído o crédito, o prazo prescricional será consumido com os procedimentos de inscrição e ajuizamento da mesma forma para qualquer tributo.

Suspendem a prescrição aquelas causas que suspendem a exigibilidade do crédito já definitivamente constituído (art. 151 do Código Tributário Nacional).

Também suspende a prescrição, por 180 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, a inscrição em Dívida Ativa (art. 2o., §3o. da Lei n. 6.830, de 1980). Esta última hipótese é bastante discutida quanto aos créditos tributários.

A prescrição tributária pode ser interrompida nas condições previstas no art. 174, parágrafo único do Código Tributário Nacional:

- i) citação pessoal do devedor;
- ii) protesto judicial;
- iii) qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
- iv) qualquer ato (inclusive extrajudicial) que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Tanto a decadência quanto a prescrição estão vinculadas a um prazo, sendo, portanto, importante definir-se esse prazo. A identificação do termo

final de um prazo (o que realmente importa) pressupõe a análise dos seguintes elementos:

- a) termo inicial;
- b) duração do prazo;
- c) hipóteses de suspensão e
- d) hipóteses de interrupção

Existem condições específicas, previstas na legislação tributária, em que o curso do prazo de decadência e prescrição pode ser interrompido (apaga-se o tempo já transcorrido, retomando-se a contagem "do zero" ou do marco inicial) ou suspenso (paralisação do curso com retomada considerando o tempo já decorrido).

Segundo AMORIM FILHO, o momento de início do curso da prescrição, ou seja, o termo inicial, é determinado pelo nascimento da ação, que, por sua vez, origina-se a partir do instante em que o direito é violado.

O prazo prescricional referido é previsto no artigo 174 do Código Tributário Nacional:

Art. 174 – A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor;

II – pelo protesto judicial;

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

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

### **3.6 RELAÇÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO COM A PRESCRIÇÃO E A DECADÊNCIA**

Segundo o parágrafo 4º. do art.150 do CTN, quando o tributo for sujeito ao lançamento por homologação, a fluência do prazo decadencial tem início na data da ocorrência do fato impositivo. Porém, não há consenso entre os estudiosos quando a essa solução para todas as situações que envolvem os tributos em que se deve antecipar o pagamento.

Quando ocorre o lançamento de ofício, o prazo decadencial para os tributos correspondentes é aquele previsto no art. 173, inciso I do CTN, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento

poderia ter sido efetuado. Há casos, porém, em que esse prazo pode ser aplicado aos tributos afeitos ao regime do art. 150 do CTN.

ABAL tece o seguinte comentário a respeito do prazo decadencial:

A aplicação do prazo decadencial do art. 150, §4º, do ATN, deve ser feita observando três situações: (a) aquela em que o sujeito passivo realiza a apuração do valor a ser recolhido, declara ao Fisco e paga integral ou parcialmente o valor declarado; (b) o caso de o sujeito passivo apurar e declarar ao Fisco, mas não realizar o pagamento; e (c) o sujeito passivo não realiza a apuração e declaração do tributo e também não recolhe o valor devido. Importante ressaltar que, em nenhum desses casos cogita-se da ocorrência de fraude ou simulação, casos expressamente previstos pelo CTN. (ABAL, 2003, p.113).

Assim, necessário se torna esmiuçar-se os aspectos atinentes a cada uma dessas três situações.

### **3.6.1 Declaração e recolhimento do tributo integral ou parcialmente pelo sujeito passivo**

Não há divergência doutrinária quanto ao início do prazo decadencial na hipótese em que o sujeito passivo realiza a apuração do tributo devido, faz a declaração e paga os valores apurados, total ou parcialmente.

A situação ideal prevista no Código Tributário Nacional é aquela em que o sujeito passivo paga integralmente os valores apurados. Nesse caso, o tributo é corretamente antecipado, ficando, assim, seu pagamento à espera da condição resolutive, isto é, a homologação pela autoridade tributária, que extinguirá a obrigação de acordo com o art. 156, inciso VII, do Código Tributário Nacional.

A partir da data da ocorrência do fato imponible (no caso, o pagamento dos valores apurados), o Fisco dispõe de cinco anos para realizar expressamente a homologação, ou seja, realizar o ato de controle sobre a atividade praticada pelo sujeito passivo.

A decadência, neste caso, é do direito de fiscalização, por parte do Fisco, da atividade do sujeito passivo, isto é, de verificação da compatibilidade entre o fato imponible e o tributo declarado e pago. Após cinco anos decorridos da data do fato tributário, o Fisco não mais poderá submeter a apuração do tributo ao controle de legalidade. É o que o Código Tributário Nacional denomina

“homologação tácita”, que se submete ao prazo decadencial do parágrafo 4º. do art. 150 do CTN.

O prazo de decadência extingue o direito de fiscalização, mesmo que o sujeito passivo tenha feito um pagamento inferior ao declarado. Nessa hipótese, o Fisco pode, dentro do prazo do parágrafo 4º. do art. 150 do CTN, lançar “de ofício” a diferença verificada.

Veja-se que existe a possibilidade do lançamento de ofício, mas não o prazo decadencial, computado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

COÊLHO assim entende o tributo sujeito ao lançamento por homologação:

...desde que haja pagamento, ainda que insuficiente para pagar todo o crédito tributário – o dia inicial da decadência é o da ocorrência do fato gerador da co-respectiva obrigação, a teor do parágrafo 4º. do art. 150 (do CTN). É que a Fazenda tem cinco anos para verificar se o pagamento é suficiente para exaurir o objeto da obrigação tributária, isto é, o crédito tributário. Mantendo-se inerte, o Código considera esta inércia como homologação tácita, perdendo a Fazenda a oportunidade de operar lançamentos suplementares em caso de insuficiência de pagamento (preclusão). Daí que no termo do quinquênio ocorre a decadência do direito de crédito da Fazenda, extinguindo-se a obrigação. (COÊLHO, in BRITO MACHADO, 2002, p.409).

Na hipótese de haver pagamento parcial, honesto, sem fraude ou simulação, a decadência do direito de o Fisco lançar é contada a partir da data de ocorrência do fato impositivo. Nessa hipótese, ocorreria o previsto no parágrafo 4º. do art. 150 do CTN. Corolário lógico do exposto é que o prazo de decadência, que o CTN denomina de “homologação tácita”, opera tanto quando tenha ocorrido o pagamento integral como no caso do pagamento parcial do tributo, extinguindo o direito do Fisco de realizar o lançamento de ofício.

### **3.6.2 Declaração e não recolhimento do tributo pelo sujeito passivo**

Quando ocorre a hipótese de o sujeito passivo declarar o valor do tributo mas não o seu pagamento, este fato gera as maiores divergências doutrinárias, que surgem em decorrência do entendimento adotado em relação ao objeto da homologação.

Há quem entenda que a homologação dirige-se ao pagamento, e há quem defenda a homologação de todo o procedimento realizado pelo sujeito passivo, na apuração do tributo. No primeiro caso, aceita-se que, não havendo

pagamento, ainda que efetuada a declaração, aplica-se a regra decadencial do lançamento de ofício. Já quem defende a segunda hipótese, inclina-se a entender que, tendo o contribuinte praticado todos os deveres instrumentais e efetuado a declaração do tributo, mesmo não tendo realizado o pagamento correspondente, o prazo de decadência para o lançamento de ofício é o previsto no CTN, art. 150, parágrafo 4º.

BORGES entende que

Poder-se-ia pretender que, se o sujeito passivo descumpra a obrigação, deixando de efetuar qualquer antecipação do pagamento, não caberia falar-se em homologação, e, portanto, nessa hipótese, não caberia a invocação do art. 150, parágrafo 4º, mesmo após o transcurso do prazo nele referido. Dessa omissão, só decorreria para o Fisco a abertura da via do lançamento *ex officio*. Mas ainda nessa hipótese, é possível, até em consequência de desconhecimento do concreto estado das coisas pelo Fisco, venha a ser a atividade prévia homologada, precisamente porque a homologação não é somente referível ao pagamento. Por outro lado, em impostos como o IPI e o ICMS, sujeitos a conta corrente fiscal, pode o crédito, em certo período, superar o débito, e, nada obstante, deverá o obrigado a apresentar ao Fisco uma guia “negativa” para fins de controle. E essa atividade deverá ser objeto de homologação. Logo, o pagamento não é necessariamente levado em linha de conta para os efeitos do art. 150, parágrafo 4º. (BORGES, 1999, p.397).

Segundo ABAL (2003, p.119, não há dúvidas de que o entendimento de BORGES é de que, efetuada a declaração, ainda que não recolhido o tributo, o prazo decadencial deve ser computado a partir da ocorrência do fato imponible. Para corroborar essa opinião, ABAL cita SANTOS JÚNIOR:

A nosso ver, com total razão esse jurista (...) (BORGES), pois o Código Tributário Nacional – CTN, tem regra específica para o assunto, consignada no inciso V do art. 149 e respectivo parágrafo único, segundo as quais o Lançamento Revisional de ofício, para retificar omissões ou inexatidões nos Lançamentos pro Homologação, só pode ser efetuado quando ainda não extinto o direito da Fazenda pública, e, relativamente aos tributos submetidos ao lançamento por Homologação, esse direito se extingue no prazo de 05 (cinco) anos, contados da data do fato gerador (parágrafo 4º do art. 150 do CTN). (SANTOS JÚNIOR, apud ABAL, 2003, p.119).

Também BRITO MACHADO defende a tese do *dies a quo* decadencial, na data da ocorrência do fato gerador:

Se o sujeito passivo faz a apuração do crédito tributário e informa o valor correspondente à autoridade administrativa, mas não faz o pagamento correspondente, pode esta, tomando conhecimento de tal informação, homologar a apuração e notificar o contribuinte para efetuar o pagamento ou defender-se. Este, aliás, é o procedimento mais adequado para ser em geral adotado pela Administração Tributária. (BRITO MACHADO, in BRITO MACHADO (coord), 2002, p.230).

Porém, a doutrina majoritária entende que o lançamento de ofício, decorrente do não pagamento antecipado, ainda que efetuada a declaração, tem como *dies a quo* decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O entendimento de BORGES, citado anteriormente, é refutado por AMARO, que não aceita a hipótese de, havendo crédito maior que débito em determinada apuração, não havendo o que ser recolhido, também não há o que lançar. Afirma AMARO:

Ora, se inexistente valor a pagar (porque o crédito é maior do que o débito, porque o fato é não gerador etc.), a discussão não é sobre se cabe o não homologar-se essa situação. A questão que se põe está em saber se cabe ou não proceder-se ao lançamento nessas situações. Se nada há que possa ser lançado de ofício (diante da omissão do indivíduo), por qual razão caberia o lançamento por homologação? Se não há o que pagar, e isso é verificado pela fiscalização, não há motivo para lançar-se coisa nenhuma. (AMARO, *apud* ABAL, 2002, p.120).

AMARO é enfático ao colocar que, esgotado o prazo previsto no parágrafo 4º. do art. 150 do CTN, "...se não tiver ocorrido pagamento, nenhum lançamento terá ocorrido, nem poderá ocorrer, dada a decadência", (AMARO, *apud* ABAL, 2002, p.121).

Segundo ABAL, essa tese encontra abono em outros tributaristas, uma vez que, ocorrendo a hipótese de o sujeito passivo realizar a atividade de apuração do tributo e não recolhe-lo, não há o chamado lançamento por homologação, e, portanto, esta situação enquadra-se nas hipóteses de lançamento de ofício. Neste caso, aplicar-se-ia o artigo 173, inciso I. (ABAL, 2002, p.121).

Comprova-se, assim, que, na hipótese de o sujeito passivo declarar e não recolher o tributo, as divergências são grandes. Ora, como a divergência nasce do entendimento acerca do objeto da homologação, não se pode entender de outra forma senão que, efetuando a declaração do tributo, mas deixando o sujeito passivo de recolhe-lo, o Fisco tem o prazo de cinco anos para efetuar o lançamento de ofício, contado da data em que ocorreu o fato impositivo. (ABAL, 2002).

### **3.6.3 Não declaração e não recolhimento do tributo pelo sujeito passivo**

Na hipótese de que o sujeito passivo se omita totalmente, não declarando o tributo devido, nem fazendo o seu pagamento, e na hipótese também de que não haja fraude ou simulação, nada há que a autoridade tributária deva homologar.

Se, como já declarado ao longo deste trabalho, o objeto da homologação é o procedimento realizado pelo sujeito passivo, que formaliza um crédito instrumental, há também o entendimento de que a homologação dirige-se apenas ao pagamento e não à atividade do sujeito passivo. De qualquer forma, nesta hipótese, seja qual for o entendimento acerca do objeto da homologação, não é o que homologar.

Na hipótese de que ocorra a omissão total do sujeito passivo, não pode ser aplicada a regra prevista no art. 150 do CTN, quanto ao fato impositivo ocorrido. O lançamento a ser considerado será o de ofício. Neste caso, afirma SANTOS JÚNIOR:

...como há total omissão do Contribuinte, de forma culposa, o direito-dever que lhe cabia desloca-se para o Ente Tributante e o Lançamento de Ofício, aplicando-se então o inc. I do Art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, isto é, o prazo de decadência para a realização do Lançamento de Ofício tem início do 1º dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado. (SANTOS JÚNIOR, apud ABAL, 2002, p.122).

Assim, verifica-se que a situação em que o sujeito passivo não declara e não recolhe o tributo, é diferente daquela anteriormente definida, ou seja, a hipótese onde há a declaração, mas não o pagamento. No caso da omissão total, e desde que não haja fraude ou simulação, não há o que homologar, seguindo-se que não restam dúvidas quanto à aplicabilidade do lançamento de ofício e, por conseguinte, do início do prazo decadencial submeter-se ao art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

## 4 JURISPRUDÊNCIA

### 4.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

Quando, no estudo e aplicação do Direito, invoca-se a jurisprudência, entende-se que esta, além de interpretar a lei durante a prestação jurisdicional, revela uma fonte do próprio Direito, devotados que se encontram os julgadores a decidir casos concretos, que nem sempre se acomodam nos parâmetros legais preestabelecidos. Sobre a jurisprudência, assim se manifesta RIZZARDO:

Não que se julgue revogando uma lei ou ignorando-a. Muito menos o julgador se reveste da função de legislar. Simplesmente, como vocacionado e destacado para a aplicação do direito, deve julgar em consonância com sua consciência, com o justo, a equidade. (RIZZARDO, 2002, p.56):

O mesmo autor recomenda, entretanto, que se observem dois cuidados. O primeiro, que o julgador evite excessos, de tal forma que ignore uma ordem imperante, um estado de direito, caso em que o juiz se tornaria um ditador, a causar insegurança aos jurisdicionados.

A segunda precaução está na interpretação de acordo com o momento histórico em que se insere aquele julgamento, e de acordo também com o senso de justiça, em obediência à orientação do Superior Tribunal de Justiça:

A melhor interpretação da lei é a que se preocupa com a solução justa, não podendo o seu aplicador esquecer que o rigorismo na exegese dos textos legais pode levar a injustiças.

Assim, como fonte do direito, a jurisprudência vem conquistando grande espaço, o que se deveu principalmente à instalação do Superior Tribunal de Justiça, e se ampliará quando aprovada a lei que institui a súmula vinculante (RIZZARDO, p.57).

A questão da jurisprudência no Direito Tributário não é diferente. Por isso, na seqüência, são apresentadas decisões, por ordem cronológica, dos nossos tribunais.

## 4.2 LANÇAMENTO

“CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A constituição definitiva do crédito não se dá com a inscrição, mas com o lançamento. Não basta, entretanto, o lançamento, pois sendo ele suscetível de impugnação pelo sujeito passivo, o crédito, a que o lançamento se refere, não é definitivo antes de julgada a impugnação, se esta tiver sido oferecida no prazo legal. Recurso extraordinário conhecido e provido”. (STF, 2ª. Turma, RE 85587, rel. Min. Leitão de Abreu, j.01.09.1978, RTJ 89:939).

“O lançamento confere liquidez ao crédito tributário e dá ao credor o direito de exigí-la. Porém, não é dele que nasce tal obrigação, senão da própria ocorrência do fato gerador. Recurso Extraordinário conhecido e provido por unanimidade” (STF, 1ª. Turma, RE 97036/RJ, Min. Rafael Mayer, j.10.08.1982, RTJ 103:886).

TRIBUTÁRIO. FINSOCIAL. COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. LEI N. 7.689/88. CTN, ART. 168, I.

1. O FINSOCIAL sujeita-se ao lançamento por homologação; faltante este, o prazo decadencial só começa a fluir após o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais cinco anos, contados estes da homologação tácita do lançamento. O prazo prescricional tem por termo inicial a data da declaração de inconstitucionalidade da lei em que se fundamentou o gravame.

2. Precedentes jurisprudenciais. 3. Recurso improvido. (STJ, 1ª. T., REsp 144.923. reg. 97.0058622-7, rel. Min. Milton Luiz Pereira, j. 19.02.1998, v.u., DJU 06.05.1998, p.36).

“TRIBUTARIO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO.

Estabelece o art. 173, inciso I, do CTN, que o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento por homologação poderia ter sido efetuado. Se não houve pagamento, inexistente homologação tácita. Com o encerramento do prazo para homologação (cinco anos), inicia-se o prazo para a constituição do crédito tributário. Conclui-se que, quando se tratar de tributos a serem constituídos por homologação, inexistindo pagamento, tem o Fisco o prazo de 10 anos, após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário. Embargos acolhidos.” (STJ, 1ª. S., EREsp 132.329-SP, rel. Min. Garcia Vieira, j.28.04.1999, v.u., DJU 07.06.1999).

Este entendimento está equivocado. A decisão confunde os conceitos de homologação do crédito tributário com a sua constituição. O prazo para a *constituição* do crédito tributário, segundo a lei tributária é de cinco anos e que se dá com o *lançamento*. É o *lançamento* confere a exigibilidade necessária ao crédito tributário ao individualizar o comando impessoal da norma. Assim, o lançamento prepara o título executivo da Fazenda Pública, conferindo-lhe liquidez, certeza e exigibilidade. O fisco, portanto, não tem dez anos para constituir o crédito tributário no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação e inexistindo pagamento, mas sim, apenas cinco anos. Entendimento contrário, como quis fazer prevalecer a decisão acima, seria admitir que a Fazenda teria, no total, quinze anos para cobrar o tributo.

“TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo art. 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento

antecipado do tributo. (STJ, 1ª. S., EREsp 101.407-SP, rel. Min. Ari Pargendler, j.07.04.2000, v.u., DJU 08.05.2000).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. COMPENSAÇÃO. FINSOCIAL COM COFINS. ALÍQUOTA SUPERIOR A DETERMINADA NO DECRETO-LEI N.º 1.940/82.

1. O prazo prescricional de cinco anos para pleitear a restituição ou compensação de tributos sujeitos a lançamento por homologação somente fluirá após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, na hipótese de homologação tácita do tributo, totalizando, desse modo, um prazo de dez anos.

2. "Subsiste, até a vigência e eficácia da Lei Complementar n.º 70/91, a cobrança do FINSOCIAL com base no Decreto-lei n.º 1.940/82, sendo inconstitucionais as alterações introduzidas pela Lei n.º 7.787/89, ressalvada a situação das prestadoras de serviço" (Súmula 06 do TRF da 5.ª Região).

3. A compensação dos valores recolhidos indevidamente a título de contribuição para o FINSOCIAL pode ser perpetrada com a COFINS.

4. Não demandando o processo um grande desforço por parte do seu patrono e, por outro lado, sendo vencida a Fazenda Pública, é de reduzir a verba de honorários advocatícios em consonância com o art. 20, §§ 3º e 4º do Código de Processo Civil.

5. Apelação da Fazenda Nacional e remessa oficial parcialmente providas.

(5ª.Reg, 2ª. Turma, AC 335041, CE, rel. Des. Fed. Paulo Machado Cordeiro, j.04.05.2004, DJ 31.05.2004, p.867, nº 103).

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE AQUISIÇÃO DE VEÍCULO. PRAZO PRESCRICIONAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRECEDENTES.

I - Recentemente a Colenda Primeira Seção, ao apreciar os EREsp nº 437.513/MG e os EREsp nº 435.835/SC, buscando planificar as discussões em torno do prazo prescricional, decidiu pela tese dos cinco mais cinco.

II - Assim, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo prescricional para se pleitear a compensação ou a restituição do crédito tributário somente se opera quando decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos, contados a partir da homologação tácita.

III - Precedentes.

IV - Recurso especial provido.

(STJ, 1ª. Turma, Resp.523882, DF, rel. Francisco Falcão, j.20.05.2004, DJ 14.06.2004, p.167).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INTERPRETAÇÃO DOS ARTS. 8º, IV, DA LEI Nº 6.830/80, 219, § 4º, DO CPC, E 174, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. PRECEDENTES.

1. Agravo Regimental contra decisão que negou provimento ao agravo de instrumento ofertado pela parte agravante, por reconhecer caracterizada a prescrição intercorrente.
2. O art. 40, da Lei nº 6.830/80, nos termos em que foi admitido no ordenamento jurídico, não tem prevalência. A sua aplicação há de sofrer os limites impostos pelo art. 174, do CTN.
3. Repugnam aos princípios informadores do nosso sistema tributário a prescrição indefinida.
4. Após o decurso de determinado tempo sem promoção da parte interessada, deve-se estabilizar o conflito, pela via da prescrição, impondo segurança jurídica aos litigantes.
5. Os casos de interrupção do prazo prescricional estão previstos no art. 174, do CTN, nele não incluídos os do artigo 40, da Lei nº 6.830/80. Há de ser sempre lembrado que o art. 174, do CTN, tem natureza de Lei Complementar. Precedentes desta Corte e do colendo STF.
6. A mera prolação do despacho que ordena a citação do executado não produz, por si só, o efeito de interromper a prescrição, impondo-se a interpretação sistemática do art. 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/80, em combinação com o art. 219, § 4º, do CPC e com o art. 174 e seu

parágrafo único do CTN. Precedentes desta Corte de Justiça e do colendo STF.

7. Agravo regimental não provido.

(STJ, 1ª. Turma, Aga 493165, PR, rel. Min José Delgado, j. 07.08.2003, DJ 24.05.2004, p.165

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL.

1. Versando a lide tributo sujeito a lançamento por homologação, a prescrição da ação de repetição/compensação de valores indevidamente recolhidos deve obedecer o lapso prescricional de 5 (cinco) anos contados do término do prazo para aquela atividade vinculada, a qual, sendo tácita, também se opera num quinquênio.

2. O E. STJ reafirmou a cognominada tese dos 5 (cinco) mais 5 (cinco) para a definição do termo *a quo* do prazo prescricional, nas causas in foco, pela sua Primeira Seção no julgamento do ERESP nº 435.835/SC, restando irrelevante para o estabelecimento do termo inicial da prescrição da ação de repetição e/ou compensação, a eventual declaração de inconstitucionalidade do tributo pelo E. STF.

3. Conseqüentemente, o prazo prescricional para a repetição ou compensação dos tributos sujeitos a lançamento por homologação começa a fluir decorridos 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio computado desde o termo final do prazo atribuído ao Fisco para verificar o quantum devido a título de tributo.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STJ, 1ª. Turma, AGRESP 503056, SP, rel. Luiz Fux, j.25.05.2004, DJ 14.06.2004, p.164).

Há, contudo, entendimentos contrários ao anterior, especialmente no sentido de que a simples declaração de inconstitucionalidade não permitiria o início da contagem do prazo, sendo necessária a publicação da Resolução do Senado que suspende a execução do diploma legal considerado inconstitucional (ERESP n.º 437513, DJU 02.08.2004).

TRIBUTÁRIO. PIS. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO. CORREÇÃO MONETÁRIA. APLICAÇÃO DOS ÍNDICES QUE MELHOR REFLETEM A REAL INFLAÇÃO À SUA ÉPOCA. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

1. Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados.

2. Não há que se falar em prazo prescricional a contar da declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou da Resolução do Senado. A pretensão foi formulada no prazo concebido pela jurisprudência desta Casa Julgadora como admissível, visto que a ação não está alcançada pela prescrição, nem o direito pela decadência. Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos moldes em que pacificado pelo STJ, id est, a corrente dos cinco mais cinco.

3. A ação foi ajuizada em 28/05/1998. Valores recolhidos, a título de PIS, no período de 10/88 a 01/97. Não transcorreu, entre o prazo do recolhimento (contado a partir de 05/1988) e o do ingresso da ação em juízo, o prazo de 10 (dez) anos. Inexiste prescrição sem que tenha havido homologação expressa da Fazenda, atinente ao prazo de 10 (dez) anos (5 + 5), a partir de cada fato gerador da exação tributária, contados para trás, a partir do ajuizamento da ação.

4. A correção monetária não se constitui em um plus; não é uma penalidade, sendo, tão-somente, a reposição do valor real da moeda, corroído pela inflação. Portanto, independe de culpa das partes litigantes. Pacífico na jurisprudência desta Corte o entendimento de que é devida a aplicação dos índices de inflação expurgados pelos planos econômicos (Planos Bresser, Verão, Collor I e II), como fatores de atualização monetária de débitos judiciais. Este Tribunal tem adotado o princípio de que deve ser seguido, em qualquer situação, o índice que melhor reflita a realidade inflacionária do período, independentemente das determinações oficiais. Assegura-se,

contudo, seguir o percentual apurado por entidade de absoluta credibilidade e que, para tanto, merecia credenciamento do Poder Público, como é o caso da Fundação IBGE. É firme a jurisprudência desta Corte que, para tal propósito, há de se aplicar o IPC, por melhor refletir a inflação à sua época.

5. Aplicação dos índices de correção monetária da seguinte forma: a) por meio do IPC, nos períodos de janeiro e fevereiro de 1989 e março/1990 a fevereiro/1991; b) a partir da promulgação da Lei nº 8.177/91, a aplicação do INPC (até dezembro/1991); e c) só a partir de janeiro/1992, a aplicação da UFIR, nos moldes estabelecidos pela Lei nº 8.383/91. A correção monetária dos períodos que não estejam incluídos nos explicitados deverá ser procedida conforme o Manual de Cálculos da Justiça Federal.

6. Tratando-se de compensação de valores recolhidos ao Fisco a título de tributo cuja legislação que o regia foi julgada inconstitucional, a incidência dos juros de mora deve começar desde o recolhimento indevido. Não se aplica, em caso de compensação tributária, as regras sobre juros de mora ditados pelo CTN para a ação de repetição de indébito, especificamente, a de que os juros de mora só são contados a partir do trânsito em julgado da sentença. A compensação, conforme entendimento jurisprudencial, pode ser feita, de modo administrativo, pelo próprio contribuinte, o que não se amolda à exigência de só incidir juros após sentença transitada em julgado. Precedentes desta Corte Superior.

7. Adota-se, a partir de 1o/01/1996, na compensação tributária, o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/1995, devendo os juros ser calculados, após tal data, de acordo com a referida lei, que inclui, para a sua aferição, a correção monetária do período em que ela foi apurada.

8. A aplicação dos juros, *in casu*, afasta a cumulação de qualquer índice de correção monetária a partir de sua incidência. Este fator de atualização de moeda já se encontra considerado nos cálculos fixadores da referida taxa. Sem base legal a pretensão do Fisco de só ser seguido tal sistema de aplicação dos juros quando o contribuinte requerer administrativamente a compensação. Impossível ao intérprete acrescentar ao texto legal condição nela inexistente. Juros de

mora pela taxa SELIC a partir da instituição da Lei nº 9.250/95, ou seja, 01/01/1996.

9. Precedentes desta Corte Superior.

10. Recurso não provido

(STJ, 1ª. Turma, RESP 608844, rel. Min José Delgado, j.06.05.2004, DJ 07.06.2004, p.170).

Há, contudo, divergências sobre a matéria dentro do próprio STJ. Desta vez, a decisão é da Segunda Turma, tendo sido publicada no Diário da União na mesma data. Veja-se:

“AGRAVO REGIMENTAL - AGRAVO DE INSTRUMENTO - TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO - FINSOCIAL - PRESCRIÇÃO - NÃO-OCORRÊNCIA.

A declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora de um tributo altera a natureza jurídica dessa prestação pecuniária, que, retirada do âmbito tributário, passa a ser de indébito sem causa do Poder Público, e não de indébito tributário. Com efeito, aquela lei declarada inconstitucional desaparece do mundo jurídico, como se nunca tivesse existido. Dessarte, para as hipóteses restritas de devolução do tributo indevido, por fulminado de inconstitucionalidade, o dies a quo para a contagem do prazo para repetição do indébito pelo contribuinte deve ser o trânsito em julgado da declaração de inconstitucionalidade, pela Excelsa Corte, em controle concentrado de constitucionalidade, ou a publicação da Resolução do Senado Federal, caso a declaração de inconstitucionalidade tenha-se dado em controle difuso de constitucionalidade.

A ação para restituição/compensação do FINSOCIAL, declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade (RE 150.764-1, in DJU de 02.04.93, com trânsito em julgado em 04.05.93), enquanto não for editada Resolução do Senado Federal ou houver pronunciamento da Excelsa Corte acerca de sua constitucionalidade em controle concentrado de constitucionalidade, terá seu prazo prescricional em aberto, por não ter sido instituído o termo a quo do lustro prescricional, ato que independe totalmente da iniciativa do contribuinte.

Oportuno ressaltar que a egrégia Segunda Turma desta colenda Corte, na assentada de 18.12.2003, adotou o entendimento ora esposado (Resp 205.387/MG, julgado em 18.12.2003, Rel. Min. Peçanha Martins). Confira-se também: REsp 544.753/MT, da relatoria deste Magistrado.

Dessa forma, deve ser mantida a decisão agravada, que concluiu pela não-ocorrência de prescrição na espécie, em que se pretende a compensação de valores recolhidos indevidamente a título de Finsocial.

Agravo regimental a que se nega provimento.

(STJ, 2ª Turma, AGRESP 503829, rel. Min. Franciulli Netto, j. 09.03.2004, DJU 07.06.2004, p. 186).

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PARA CUSTEIO DA SEGURIDADE DOS SERVIDORES PÚBLICOS. ART. 1º, LEI 9.783/99. INCIDÊNCIA SOBRE GRATIFICAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE FUNÇÃO COMMISSIONADA. IMPOSSIBILIDADE. RESTITUIÇÃO. PRESCRIÇÃO.

1. No caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o direito de restituição extingue-se com o decurso de cinco anos contados da homologação, expressa ou tácita, do lançamento pelo Fisco. Precedentes desta Corte e do STJ.

2. A contribuição previdenciária para custeio da seguridade social dos servidores públicos, instituída pelo art. 1º, da Lei 9.783/99, não incide sobre o gratificação percebida pelo exercício de função comissionada, consoante orientação adotada pela Corte Especial deste Tribunal, quando do julgamento do Agravo na Suspensão de Execução de liminar nº 2001.04.01.087560-1/SC, no dia 26.06.2002.

3. Precedentes do STJ.

(4ª.Reg, 2ª. Turma, AC, SC, rel. Juiz Dirceu de Almeida Soares, j. 11.05.2004, DJU 02.06.2004, p.582).

A decisão acima colacionada desconsidera, por completo, a posição uníssona e já firmada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria. É pacífico o entendimento que na hipótese de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo para a propositura de ação de repetição de indébito é de 10 (dez) anos a contar do fato gerador, se a homologação for tácita (tese dos cinco mais cinco) e de cinco anos apenas, se a homologação, entretanto, *for expressa*.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. PRESCRIÇÃO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

1. Embora o art. 16, § 3º, da Lei nº 6.830/80 vede expressamente a exceção de pré-executividade, a jurisprudência do STJ tem possibilitado seu conhecimento, obedecidos os limites das matéria que podem ser objeto de argüição, como, por exemplo, questões relativas a pressupostos processuais, condições da ação, bem como matérias, argüidas pela parte, que dispensam dilação probatória para serem examinadas e compreendidas. Nesta última hipótese, portanto, admite-se o exame do lapso prescricional.

2. Nos tributos sujeitos a **lançamento** por homologação, se o contribuinte presta a informação, declarando que deve determinado tributo, mas não paga absolutamente nada, dispõe o Fisco do prazo para realizar o **lançamento** suplementar. Conta-se, por conseguinte, o prazo do art. 173, I, do CTN, para a constituição do crédito mediante eventual **lançamento** de ofício, mais o prazo do art. 174 do CTN, para o ajuizamento da ação de cobrança.

3. Agravo de instrumento desprovido. (4ª.Reg, 1ª.Turma, AG 118737, rel. Juiz Wellington M. de Almeida, j.28.04.2004, DJU 19.05.2004, p.834).

***Pela indispensabilidade do lançamento:*** Há uma parte da doutrina e da jurisprudência que entendem que quando o contribuinte presta a informação de quanto deve, estaria dispensado o **lançamento** formal. Não concordamos com este entendimento, razão pela qual temos defendido esta tese. A razão é que, quando o contribuinte informa o valor do tributo que tem a pagar, contar-se-ia o prazo do **lançamento** formal, e não da simples declaração prestada ao Fisco.

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. COMPENSAÇÃO DECLARADA EM DCTF. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO.

1. Nos tributos sujeitos a **lançamento** por homologação, o pagamento feito pelo contribuinte extingue a obrigação, sob condição resolutória da ulterior verificação pela autoridade administrativa (art. 150, § 1º, do CTN).

2. O fato de a compensação ter sido declarada em DCTF não exime o Fisco da instauração de prévio procedimento administrativo a fim de

verificar a existência de irregularidades e lançar a obrigação, constituindo o crédito tributário. Não se trata, *in casu*, de tributo confessado e impago – fato que autorizaria a inscrição em dívida pelo valor declarado, dispensando o lançamento –, mas de declaração de quitação dos débitos mediante compensação, que se presume válida. (4ª. Reg., 1ª. Turma, MAS 88662, PR, Rel. Juíza Maria Lúcia Luz Leiria, j.31.03.2004. DJU 12;-5.2004, p.415).

Observe-se que, em outro momento anterior (pouco mais de um mês antes), decidiu de forma diferente:

DECLARAÇÃO REPRESENTATIVA DE DÉBITO TRIBUTÁRIO. INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA. CONVERSÃO DE DEPÓSITO EM RENDA. DÉBITO REMANESCENTE.

1. Nos tributos em que o contribuinte entrega declarações representativas de fatos geradores relativos a determinados períodos, caso não recolhidos, as próprias declarações vão servir de suporte à inscrição em dívida ativa para execução fiscal.

2. O débito remanescente de ajuste entre os valores declarados pelo sujeito passivo e o depósito convertido em renda é perfeitamente exeqüível, sem a necessidade de lançamento tributário para constituição da dívida, tampouco de procedimento administrativo.

(4ª.Reg., 1ª. Turma, AMS 82946, RS, Rel. Juíza Maria Lúcia Luz Leiria, j.04.02.2004, DJU 25.02.2004, p.219)

Observe-se, na seqüência, mais duas jurisprudências em sentido contrário:

TRIBUTÁRIO. FINSOCIAL. DCFT. INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA. SUBSTITUTIVO DE LANÇAMENTO. TRANSCURSO DO PRAZO DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PRESCRIÇÃO QÜINQUÊNAL. INOCORRÊNCIA.

As declarações realizadas pelo contribuinte, informando o montante do tributo devido, dispensam o Fisco da necessidade de realizar lançamento formal, no caso não haver discordância quanto aos valores apresentados, permitindo, assim, a imediata inscrição em

dívida ativa. - As DCTFs não correspondem ao próprio lançamento tributário, mas somente o substituem no caso de assentimento fiscal em relação ao declarado, razão pela qual não podem ser compreendidas como o momento da constituição definitiva do crédito tributário nem como o termo inicial do prazo prescricional de que trata o art. 174 do CTN. - Mesmo nos casos de apresentação de DCTF, o Fisco tem prazo decadencial para averiguar a regularidade do informado e recolhido pelo contribuinte, além de possuir lapso de tempo sucessivo, de natureza prescricional, dentro do qual deverá exercitar seu direito de ação. - No caso, o prazo prescricional de cinco anos não chegou a ser atingido com o ajuizamento da Execução Fiscal em setembro de 1997.

(4ª.Reg., 1ª. Turma, AC 341779. SC, rel. Juiz Leandro Paulsen, j.22.10.2003, DJU 05.11.2003, p.777).

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CND. GFIP. DIFERENÇAS ENTRE O VALOR DECLARADO E O RECOLHIDO. CONFISSÃO. DÉBITO INCONTROVERSO.

1. A declaração é ato unilateral pelo qual o contribuinte antecipa o pagamento do que entende devido, restando suspensa a extinção do crédito tributário até o advento da homologação, calculando o montante de acordo com a legislação que disciplina a matéria, restando-lhe, na hipótese de equívoco, valer-se da declaração retificadora.

2. O lançamento existe para dar conhecimento ao contribuinte do quantum debeat. Nos tributos sujeitos à homologação, o crédito constitui-se com a entrega da declaração. Se o contribuinte paga quantia menor do que a reconhecida e declarada, não há necessidade de o Fisco efetuar lançamento quanto à diferença apurada.

3. Nesses casos, não há emitir-se CND ou CPD-EN, visto tratar-se a diferença entre o valor declarado e o efetivamente recolhido débito incontroverso.

4. Apelação e remessa oficial, considerada interposta, providas.

(4ª. Reg., 1ª. Turma, Proc. 200271070088811, RS, Rel. JUIZ WELLINGTON M DE ALMEIDA. J.03.09.2003, DJU 08.10.2003, p.385).

### 4.3 LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PRESCRIÇÃO. DCTF OU GFIP.

1. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, se o contribuinte efetiva o pagamento do tributo e não há lançamento suplementar, considera-se tacitamente homologado o pagamento, decorridos cinco anos do fato gerador. Findo este prazo, está definitivamente constituído o crédito tributário, sendo vedado ao Fisco realizar qualquer lançamento de ofício, consumando-se a decadência.

2. A partir do momento em que o crédito está constituído definitivamente, passa a fluir o prazo de prescrição, conforme o art. 174 do CTN, possuindo o Fisco o prazo de cinco anos para ajuizar a ação de cobrança. Enquanto for possível realizar o lançamento de ofício, não há constituição definitiva do crédito tributário e, portanto, não se inicia o prazo prescricional.

3. Quando o contribuinte deixa de antecipar o pagamento, mesmo entregando a DCTF ou a GFIP, não será o caso de lançamento por homologação, porque não há o que ser homologado. O crédito deve ser constituído obedecendo ao prazo do art. 173, I, do CTN, em conformidade com a Súmula nº 219 do extinto Tribunal Federal de Recursos.

4. Se não há qualquer alteração entre o que foi declarado na DCTF ou GFIP e o que consta na certidão de dívida ativa que aparelha a execução, não há necessidade de prévio procedimento administrativo que culmine em lançamento. Não há cerceamento de defesa ou violação ao contraditório, porquanto a declaração, ainda que unilateral, partiu do próprio contribuinte, que estava ciente de quanto e quando devia pagar. Inexistindo pagamento, basta que seja encaminhada a declaração para inscrição em dívida ativa e cobrança.

5. Os prazos previstos nos arts. 150, § 4º, e 173, I, do CTN, são excludentes, ou seja, não se pode contar o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao do prazo para revisar o

pagamento antecipado ou os valores apurados na DCTF ou GFIP, somando-se o prazo da homologação tácita com o prazo propriamente dito de decadência. Entendimento contrário acarreta a aplicação cumulativa de duas causas de extinção do crédito tributário, o que se mostra paradoxal, tanto do ponto de vista da doutrina como do sistema do CTN.

(4ª. Reg, 1ª. Turma. AC 543714, RS, Rel. Juiz Wellington M. de Almeida, j.18.06.2003, DJU 06.08.2003, p.126).

#### 4.4 DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

Em matéria de decadência e prescrição tributária, o Superior Tribunal de Justiça vem decidindo nestes termos:

"a) O art. 173, I do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL deve ser interpretado em conjunto com seu art. 150, §4o.

b) O termo inicial da decadência prevista no art. 173, I do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL não é a data em que ocorreu o fato gerador.

c) A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, art. 150, § 4o.).

d) Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985."

(Recurso Especial n. 69.308-SP. 1a. Turma).

CORREA SANTOS tem "... como correta a decisão proferida pela Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da Quarta Região no julgamento da Apelação Cível nº 2000.71.00.016499-2/RS, com ementa publicada em 19/06/2002, que teve como Relator o Juiz Alcides Vettorazzi, que em seu voto deixou consignado o seguinte:

"Cuida-se de contribuição ao PIS no período 10/95 a 02/96.

PRELIMINARES. PRESCRIÇÃO & DECADÊNCIA. As contribuições sociais, após a CF/88, têm natureza tributária consoante pacífica

jurisprudência do STF. A prescrição e decadência tributária regem-se por lei complementar, a teor do art. 146-III-b da CF/88, que, no caso é o CTN. Dessarte, nos tributos sujeitos ao regime de homologação, como é o caso do PIS, o prazo prescricional (*rectius*: decadencial) para repetição de indébito é de cinco anos (CTN, arts. 168-I c/c 165-I) contados da data da extinção do crédito tributário que por sua vez ocorre com a antecipação do imposto e a homologação (CTN, art. 156-VII). Não havendo prova nos autos da existência de homologação expressa, vislumbra-se ocorrência de homologação tácita (CTN: art. 150, par. 4o ) com a fluência de cinco anos da data do recolhimento. A partir daí, inicia-se a contagem do prazo prescricional quinquenal. Sendo a legislação de regência o CTN, afasta-se regras do Código Civil, do Decreto 20.910/32 ou pretense início da contagem do prazo prescricional a partir da data da publicação da Resolução do Senado n. 49 (DOU 10-10-95). Ajuizada a presente ação em 20-06-2000 não resta prescrito (*rectius*: decaído) direito a ressarcimento de valores atinentes às competências 10/95 a 2/96".

#### "CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS – PRESCRIÇÃO.

Firmou-se a jurisprudência no sentido de que anteriormente à Emenda Constitucional n.º 8/77 as contribuições previdenciárias possuíam natureza tributária e, assim sendo, o prazo prescricional dentro do qual poderiam ser cobradas era o de cinco anos" STF, RE 110.833-9-SP, Rel. Min. Aldir Passarinho, DJU, 17/10/86, p.19.637).

#### "CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COBRANÇA.

Até o advento da Emenda Constitucional n.º 8/77 a contribuição previdenciária era considerada de natureza tributária, aplicando-lhe a prescrição quinquenal"

(STF, 2ª T., RE 110.835-5, Rel. Min. Carlos Madeira, DJ, 17/01/86, p.19.637).

APELAÇÃO CÍVEL – "A prescrição para a cobrança do crédito tributário é de cinco anos (art. 174, CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL), aí compreende-se a intercorrente. Se o processo de execução fiscal

permanece inerte, pelo prazo de 5 anos, aguardando diligências da Fazenda Pública para ser movimentado, consumada está a **prescrição**. Não prevalece a disposição do art. 40, da Lei nº 6.830/80, em face da imposição superior do art. 174 do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL" (STJ – 1ª Turma – Resp. 67.254-6 – PR – rel. Min. José Delgado, j. 27.05.1996). (TJSC – AC 50.686 – SC – 4ª C.Cív. Rel. Des. Alcides Aguiar – J. 02.04.1998).

PROCESSO CIVIL – TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – EMBARGOS – DESERÇÃO DO RECURSO – SÚMULA Nº 26 – TRF/1ª REGIÃO – PRELIMINAR REJEITADA – PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE – INOCORRÊNCIA – CERCEAMENTO DE DEFESA INEXISTENTE – PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA DA CDA INABALADA –

1. O sistema processual pátrio rege-se pelo princípio do *tempus regit actum*, o qual impõe às partes a observância da lei vigente ao tempo da prática do ato processual. Nesse sentido, dispõe a Súmula nº 26 do TRF/1ª Região: "A lei regente do recurso é a que está em vigor na data da publicação da sentença ou decisão."

2. Em consequência, a superveniência da Lei nº 8.950, em vigor a partir de 12.02.95 (Art. 4º), no que diz respeito ao pagamento das custas relativas ao processamento do recurso, não repercute sobre a apelação interposta em data anterior à sua vigência. Logo, se o preparo do recurso em tela seguiu os ditames da primitiva redação do art. 519, do CPC, não há que se falar em deserção. Preliminar rejeitada.

3. Proposta a execução fiscal, opera-se a **prescrição** intercorrente se, feita a citação, a penhora somente ocorre cinco anos depois, por falta de iniciativa do credor (AC 95.01.00864-9/GO, Rel. Olindo Menezes, DJU/II de 01.12.96, p. 4079).

4. Na hipótese vertente, a recorrente afirma o transcurso de prazo superior a cinco anos, sem, contudo, carrear aos autos prova de que a alegada inércia processual tenha surgido em função de culpa exclusiva da Fazenda Nacional. Aliás, consta dos autos, inclusive, que a Secretaria do Juízo deixou de entregar o respectivo mandado de penhora e avaliação ao Sr. Oficial de Justiça, considerando "a grande

quantidade de mandados a ele distribuídos"" Prescrição intercorrente não demonstrada.

5. De outra parte, não cabe ao Estado-Juiz assumir o ônus probatório do embargante, quando a prova requerida é de fácil obtenção. Inteligência do art. 130 do CPC. Ademais, na espécie, instado a manifestar-se na fase de especificação de provas, a embargante ficou-se silente. Preclusão ocorrente. Cerceamento de defesa inexistente. Presunção de liquidez e certeza da CDA inabalada.

6. Apelação improvida."

(TRF 1ª R. – AC 01266540 – AM – 3ª T. – Rel. Juiz Conv. Reynaldo Soares da Fonseca – DJU 31.01.2001 – p. 051).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE NEGOU PROVIMENTO A AGRAVO DE INSTRUMENTO PARA FINS DE FAZER SUBIR RECURSO ESPECIAL – EXECUÇÃO FISCAL – PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE – INEXISTÊNCIA – FAZENDA PÚBLICA – AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO DO DESPACHO QUE DETERMINOU A PARALISAÇÃO DO FEITO – FALHA DO MECANISMO JUDICIÁRIO –

1. Agravo Regimental interposto contra decisão que, com base no art. 544, § 2º, do CPC, entendeu em não emprestar caminhada a Agravo de Instrumento intentado para fazer subir recurso especial, negando-lhe, assim, provimento.

2. Não se concretiza a **prescrição** intercorrente, em face de executivo fiscal, quando a Fazenda Pública não toma conhecimento da determinação judicial de sobrestar o andamento do feito, mesmo que ele permaneça onze anos inerte. Não há de se extinguir o direito processual da parte, pelo efeito da **prescrição**, por falha do mecanismo judiciário.

3. As partes têm direito subjetivo de serem comunicadas da prática dos atos processuais, especialmente, os que concorrem para confirmar, modificar ou extinguir direitos.

4. Agravo regimental provido, para fins de conhecer do Agravo de Instrumento e dar provimento ao recurso especial, afastando-se, assim, a **prescrição** intercorrente.

(STJ – AGA 275934 – (199901113636) – RS – 1ª T. – Rel. Min. José Delgado – DJU 15.05.2000 – p. 00147).

TRIBUTÁRIO – EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO – CONSUMO DE COMBUSTÍVEL – REPETIÇÃO DE INDÉBITO – DECADÊNCIA – PRESCRIÇÃO – INOCORRÊNCIA.

O tributo arrecadado a título de empréstimos compulsório sobre o consumo de combustíveis é daqueles sujeitos a lançamento por homologação. Em não havendo tal homologação, faz-se impossível cogitar em extinção do crédito tributário. À falta de homologação, a decadência do direito de repetir o indébito tributário somente ocorre, decorridos cinco anos, desde a ocorrência do fato gerador, acrescidos de outros cinco anos, contados do termo final do prazo deferido ao Fisco, para apuração do tributo devido.

Embargos rejeitados por maioria”.

(STJ, 1ª. seção. Embargos de Divergência no Resp 42720-94/RS, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j.14.03.1995, DJU 17.04.1995, p.9.551).

“Nas ações que visem à repetição do valor indevidamente pago a título de empréstimo compulsório sobre aquisição de veículo, o prazo de prescrição inicia-se no primeiro dia do quarto ano posterior ao seu recolhimento”. (TRF, 1ª. Região, Súmula 38).

“TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Recolhido o tributo na pendência de ação judicial que visava a elidi-lo, o direito do contribuinte à repetição do indébito só exsurgiu a partir do acórdão que o reconheceu, não iniciando até aí o prazo de decadência da ação de restituição”.

(STJ, 2ª. Turma, Agravo Regimental no Agin 172896/RJ, rel.Min. Ari Pargendler, j.19/03/1998, DJU 06.04.1998, p.94.

“TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO-PRÊMIO. RESSARCIMENTO. PRESCRIÇÃO.

I – A ação de ressarcimento de créditos-prêmio relativos ao IPI prescreve em 5 (cinco) anos (Decreto 20.910/32), aplicando-se-lhe, no que couber, os princípios relativos à repetição do indébito tributário. Ofensa aos arts. 173 e 174, CTN, não caracterizada.

II – Não tem qualquer adequação aplicar-se à espécie a regra atinente à contagem do **prazo** extintivo pertinente às ações de repetição de indébito relativo ao empréstimo compulsório”

(STJ, 2ª. Turma, Resp 106877-96. rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, j.15;10.1996, DJU 11.11.1996, p.43.706).

...ainda que o tributo tenha sido exigido ilegalmente, o seu pagamento extinguiu o crédito tributário e, segundo o CTN, é a partir dele (pagamento indevido) que se conta o prazo de decadência. Tendo sido a ação promovida em 29.01.1992, são inexigíveis, desde que alcançadas pelo quinquênio decadencial, todas as parcelas pagas anteriormente a 29.01.1987. Ocorre que todas as prestações do empréstimo foram recolhidas no período compreendido entre 24.07.1986 (promulgação do Decreto-lei 2.288/86) a (sic) 26.06.1987 (data da revogação do Decreto-lei 2.288 pelo Decreto-lei 2.340/87). Portanto, as quantias pagas posteriormente a 27.03.1987 (e não atingidas pela decadência), são somente as referentes às parcelas recolhidas entre 29 de janeiro e 25 de junho de 1987. As importâncias pagas, a título de empréstimo compulsório, nesse curto período, é que estão sujeitas à restituição. Cuida-se, no caso, de caducidade, em que descabe a interrupção. O art. 168, incisos I e II, do CTN, define o termo *a quo* do quinquênio. E no caso de pagamento espontâneo de tributo – ainda que indevido – o termo inicial da decadência é a data da extinção do crédito tributário. As diversas formas de extinção do crédito fiscal vêm enumeradas no art. 156 do CTN, figurando, dentre eles, o pagamento (art. 156, I). Vale dizer: o direito de o contribuinte postular a restituição nasceu com o pagamento do tributo (ainda que indevidamente). Efetuado o pagamento de uma das parcelas do imposto, legitima-se, desde logo, o contribuinte, para pleitear a sua

devolução. É o princípio da *actio nata* – a partir da qual tem início o marco temporal para se pedir a restituição”.

(STJ, 1ª. Turma, Resp 42719-3/RS, j.15.06.1994, rel. Min. Demócrito Reinaldo, RSTJ, <sup>a</sup> 7(68), abril/1995, p.323).

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL DO PRAZO. INOCORRÊNCIA. AFASTAMENTO. PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMPOSTO DE RENDA. COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA. LEIS Nº 7713/1988 E 9250/1995. IENÇÃO. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2159-70/2001 (ORIGINÁRIA Nº 1459/1996). CORREÇÃO MONETÁRIA. APLICAÇÃO DOS ÍNDICES QUE MELHOR REFLETEM A REAL INFLAÇÃO À SUA ÉPOCA. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. MÍNIMO APLICÁVEL. INCIDÊNCIA SOBRE O VALOR DA CONDENAÇÃO. ART. 20, §§3º. E 4º. DO CPC. PRECEDENTES..

1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que, em se tratando de lançamento tributário por homologação, seu prazo decadencial só se inicia quando decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a contar-se da homologação tácita do lançamento. Já o prazo prescricional inicia-se a partir da data em que foi declarada a inconstitucionalidade do diploma legal em que se fundou a citada exação. Estando o tributo em apreço sujeito a lançamento por homologação, há que serem aplicadas a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados.

2. O prazo para que seja pleiteada a restituição de imposto de renda incidente sobre valores referentes a verbas de caráter indenizatório (complementação de aposentadoria) começa a fluir decorridos 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, computados desde o termo final do prazo atribuído ao Fisco para verificar o quantum devido a título de tributo.

3. O resgate das contribuições recolhidas sob a égide da Lei nº 7713/88, anterior à Lei nº 9250/95, não constitui aquisição de renda, já que não configura acréscimo patrimonial. Ditos valores recolhidos a

título de contribuição para entidade de previdência privada, antes da edição da Lei nº 9250/95, eram parcelas deduzidas do salário líquido dos beneficiários, que já havia sofrido tributação de imposto de renda na fonte. Daí porque a incidência de nova tributação, por ocasião do resgate.

Veja-se, contudo, a jurisprudência mais moderna sobre o assunto:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INTERPRETAÇÃO DOS ARTS. 8º, IV, DA LEI Nº 6.830/80, 219, § 4º, DO CPC, E 174, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. PRECEDENTES.

1. Agravo Regimental contra decisão que negou provimento ao agravo de instrumento ofertado pela parte agravante, por reconhecer caracterizada a prescrição intercorrente.
2. O art. 40, da Lei nº 6.830/80, nos termos em que foi admitido no ordenamento jurídico, não tem prevalência. A sua aplicação há de sofrer os limites impostos pelo art. 174, do CTN.
3. Repugnam aos princípios informadores do nosso sistema tributário a prescrição indefinida.
4. Após o decurso de determinado tempo sem promoção da parte interessada, deve-se estabilizar o conflito, pela via da prescrição, impondo segurança jurídica aos litigantes.
5. Os casos de interrupção do prazo prescricional estão previstos no art. 174, do CTN, nele não incluídos os do artigo 40, da Lei nº 6.830/80. Há de ser sempre lembrado que o art. 174, do CTN, tem natureza de Lei Complementar. Precedentes desta Corte e do colendo STF.
6. A mera prolação do despacho que ordena a citação do executado não produz, por si só, o efeito de interromper a prescrição, impondo-se a interpretação sistemática do art. 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/80, em combinação com o art. 219, § 4º, do CPC e com o art. 174 e seu parágrafo único do CTN. Precedentes desta Corte de Justiça e do colendo STF.
7. Agravo regimental não provido.

(STJ, 1ª. Turma, AGA 493165, rel. Min. José Delgado, j.07.08.2003, DJ 24.05.2004, p.165).

#### 4.5 PRAZO DE DECADÊNCIA OU PRESCRIÇÃO

Há controvérsias na jurisprudência a respeito do prazo de decadência. Como a citação válida do executado (interpretação sistemática do art. 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/80, em combinação com o art. 219, § 4º, do CPC e com o art. 174 e seu parágrafo único, do CTN), interrompe a prescrição, é óbvio que o prazo prescricional recomeça a correr (do zero) a partir de então. Tem-se, assim, que se a ação não chegar a seu término, com a extinção do crédito, dentro de cinco anos, será atingida pela prescrição intercorrente, que a fulminará e, por extensão, o crédito tributário.

No entanto, a jurisprudência tem reconhecido que a prescrição intercorrente, em sede de Execução Fiscal, descabe quando a culpa pelo retardamento compete, exclusivamente, ao Poder Judiciário, como se comprova pela decisão do TRF 1ª. R, 3ª. T., AC 95 01.01118-6-MG.

Outra hipótese é quando a demora no curso da ação se deve ao fato de a Fazenda Pública não ter logrado encontrar bens penhoráveis do Executado, em que pese ter envidado seus esforços neste sentido.

Aqui, há divergência, inclusive dentro da mesma Turma (a 1ª.) do STJ: existem, julgados que entendem que o art. 40 da LEF contempla verdadeira hipótese de interrupção da prescrição (RE 34.850—3-SP; mv, 9.11.94; IOB 1-8255), enquanto outros asseveram que o citado dispositivo prevê, apenas causa de suspensão da contagem da interrupção, até que se localize o devedor, ou bens penhoráveis seus (RE 35.663-6-SP, mv, 21.9.94; RSTJ 76/182.)

Quanto a causas suspensivas do prazo prescricional, a doutrina alerta para o fato de que, a única prevista é a inculpada no parágrafo único do art. 155 do CTN (revogação do despacho concessivo da moratória), que se aplica, também, às hipóteses de revogação dos despachos concessivos de isenção (art. 179, parágrafo. 2º.) e de anistia (art. 182, parágrafo único.)

Importante ressaltar-se, ainda, que as causas de suspensão da exigibilidade do crédito, previstas no art. 151 do CTN, não implicam, automaticamente, a suspensão da prescrição.

Qualquer que seja a modalidade de prescrição, intercorrente ou não, não se admite sua decretação, de ofício, pelo juiz (TRF 1ª. R, 3ª. T, AC 93 01.34332-0-TO.)

Finalmente, o CTN prevê, em seu art. 169, que a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição, ao sujeito passivo que pagou valor indevido, prescreve em dois anos. O termo inicial deste prazo é a data em que o sujeito passivo foi intimado da decisão denegatória.

No mesmo art. 169 do CTN, esse prazo de prescrição é interrompido pelo início (ajuizamento) da ação judicial, recomeçando seu curso, pela metade do prazo (para fins de prescrição intercorrente), a partir da citação da Fazenda Pública.

“1. No julgamento do Recurso Extraordinário 138284-8/CE, decidiu o Supremo Tribunal Federal ser constitucional a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, criada pela Lei 7.689/88.

2. Inconstitucionalidade reconhecida apenas do art. 8º. da mencionada norma legal, que exigia a contribuição já sobre o lucro apurado no balanço de 31.12.1988.

3. Mesmo nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial para eventual pedido de restituição conta-se da data do pagamento antecipado, nos termos do art. 168, I, do CTN, pois é nessa data que é extinto o crédito, ainda sujeito a uma condição resolutória, e não suspensiva”.

(TRF, 1ª. Região, Apelação Cível 98.01.00.007307-4/DF, rel. Juiz Osmar Tognolo, j.01.04.1998, DJU 24.04.1998, p.189).

“O Superior Tribunal de Justiça já decidiu que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fluência do prazo prescricional para o contribuinte pleitear a compensação tem início a partir da homologação expressa ou tácita pela Fazenda Pública (EREsp42.720.5/RS, 1ª. Seção, rel. Min. Humberto Gomes de Barros,

j.14.03.1995, p.m., DJ 17.05.1995). Na doutrina, todavia, autorizados autores sustentam a tese de que o prazo prescricional é de cinco anos, contados do pagamento indevido ou a maior, ao lado de outros, não menos renomados, que defendem a posição atual do Superior Tribunal de Justiça. Dentre os primeiros, destaca-se Luciano Amaro. Dentre os segundos, encontram-se Paulo de Barros Carvalho e Hugo Brito Machado. Não obstante as ponderáveis posições doutrinárias que pairam sobre o tema, bem como o precedente jurisprudencial trazido pelo Superior Tribunal de Justiça acima referido – e, muito embora tenha eu sempre decidido que o prazo prescricional para a compensação é de cinco anos, contados do recolhimento indevido –, todavia, por força do princípio da *actio nata*, entendo que se deva contar o prazo prescricional a partir da data da declaração de inconstitucionalidade da lei em que se fundamentou o gravame, independentemente do exercício financeiro em que se deu o pagamento indevido, conforme reiteradas decisões da Suprema Corte”

(TRF, 3ª. Região, Apelação Cível 392150 – REG 97.03.066566-7, rel. Juíza Lucia Figueiredo, j.10.12.1997).

#### STJ JULGA PRESCRITO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APÓS CINCO ANOS DA ENTREGA DA DCTF.

Prescrição - Brasília, DF – 13 de Fevereiro de 2003 - No caso de crédito tributário informado pelo contribuinte através de Declaração de Contribuições de Tributos Federais (DCTF) e não pago, a prescrição ocorre após decorridos cinco anos da entrega da declaração.

Foi nesse sentido decisão do STJ que julgou o Recurso Especial n. 389.089-RS.

No seu voto, o Ministro Relator, Luiz Fux, afirmou que “... é *cedição que com a formalização da entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF, o débito declarado iguala-se a uma confissão de dívida, podendo, inclusive, ser imediatamente inscrito em dívida ativa, uma vez que dotado de exigibilidade.*”

A afirmação foi feita com amparo no §1º do artigo 5º do Decreto-lei n. 2.124/84 que dispõe que “o documento que formalizar o cumprimento de

*obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento legal hábil e suficiente para a exigência do referido crédito."*

Por essa razão, na data em que for entregue a DCTF comunicando a existência de crédito tributário começa a correr o prazo estabelecido no artigo 174 do Código Tributário Nacional (CTN), de cinco anos, para que o sujeito ativo promova a sua cobrança. Findo o referido prazo o crédito tributário terá sido extinto pela ocorrência da prescrição.

STJ - REsp 389.089-RS

TRIBUTÁRIO. IPI. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS. OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS DECLARADAS EM DCTF. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. AUTO-LANÇAMENTO. PRÉVIO PROCESSO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. PRESCRIÇÃO. INCIDÊNCIA.

1. Tratando-se de Declaração de Contribuições de Tributos Federais (DCTF) cujo débito declarado não foi pago pelo contribuinte, torna-se prescindível a homologação formal, passando a ser exigível independentemente de prévia notificação ou da instauração de procedimento administrativo fiscal.

2. Considerando-se constituído o crédito tributário a partir do momento da declaração realizada, mediante a entrega da Declaração de Contribuições de Tributos Federais (DCTF), não há cogitar-se da incidência do instituto da decadência, que retrata o prazo destinado à "constituição do crédito tributário", *in casu*, constituído pela DCTF aceita pelo Fisco.

3. Destarte, não sendo o caso de homologação tácita, não se opera a incidência do instituto da decadência (artigo 150, § 4º, do CTN), incidindo a prescrição nos termos em que delineados no artigo 174, do CTN, vale dizer: no quinquênio subsequente à constituição do crédito tributário, que, *in casu*, tem seu termo inicial contado a partir do momento da declaração realizada mediante a entrega da DCTF.

4. Recurso improvido.

(Jurisprudência colhida no site <http://www.pintoguimaraes.com.br/Tributo%20Urgente/20030216PrescricaoDCTF.htm>, acessado em 19.jul 2004).

## 5 ANÁLISE

### 5.1 DISCUSSÃO SEMÂNTICA

O tema ora em estudo aborda um aspecto na vida de todo cidadão, que, a qualquer momento, pode se sentir coagido, vítima de um confisco perverso. Tanto que, uma pesquisa semântica do termo “lançamento” segundo Martins Mello (In BRITO MACHADO, p.10) revela alguns significados bem significativos (redundância intencional): lançamento significa arremessar a lança, manejar a lança (contra alguém, é claro), significados estes que bem demonstram a antipatia milenar dos indivíduos aos tributos em geral. E de tal forma, e com tal intensidade, que MARTINS MELLO afirma sobre este significado (temperando com boa dose de humor):

O fenômeno semântico já é há muito aceito e descrito pelos indiscretos filósofos, como Austin, para quem a fala tem três dimensões: locucionária (- Ali está um fiscal cobrando impostos); ilocucionária (- Sr. Fiscal, dispense meu imposto!); e perlocucionária (- Valha-me Deus, lá vem o IRPF!) Este processo de interação das circunstâncias vitais do homem social explica suas reações diante da realidade, comparando a própria situação com a dos outros: posso enunciar uma idéia apenas descritiva (linguagem locucional), expedir uma ordem ou um pedido (ilocucional) ou meus sentimentos diante de uma realidade ou de uma determinação de outrem (perlocucional).(Martins Mello, in BRITO MACHADO, p.11).

É verdade que as pessoas não gostam de pagar tributos. Mas é verdade, também, que essas mesmas pessoas teriam sua antipatia reduzida se soubessem (vissem) como são empregados os recursos que os governos, em todos os níveis, arrecadam aos milhões de reais.

É o cidadão frente à globalização, esse fenômeno que transforma o mundo numa aldeia, o que derruba todas as fronteiras no mundo, onde o dinheiro circula livre e instantaneamente, não deixando espaço nem tempo para que o Estado recicle suas rotinas burocráticas e que o Direito, por sua vez, derrube as fronteiras tão rigidamente demarcadas por velhos paradigmas já fora de moda.

Outro ponto em que cabe a discussão semântica é a consideração sobre o art. 150, do CTN, que se refere, em seu parágrafo 1º. a “homologação do lançamento”, e, no quarto parágrafo, contém a expressão “considera-se homologado o lançamento”, na verdade não se homologa o lançamento, pois, nesta hipótese, o lançamento consiste precisamente na homologação.

MIRANDA também faz ressalvas semânticas no conceito de prescrição, afirmando:

Quando se diz que “prescreveu” o direito, emprega-se elipse reprovável, porque em verdade se quis dizer que “o direito teve prescrita a pretensão (ou a ação) que dele se irradiava, ou teve prescritas todas as pretensões (ou ações) que dele se irradiavam. Quando se diz “dívida prescrita” elipticamente se exprime “dívida com pretensão (ou ação) prescrita” (MIRANDA, 1983, p.103).

DE SANTI (2001, p.216) é outro autor que também se defronta com um problema semântico quando se fala de homologação por lançamento. Pergunta ele, qual o significado dessa expressão?

Além dos costumeiros fatores lexicais de que as palavras são vítimas, esta locução apresenta uma outra fonte de ambigüidade muito fértil, denominada como frase equívoca (anfibia).

Neste caso particular, a ambigüidade da frase se caracteriza pela entonação. Se na frase “lançamento por homologação” reforça-se a entonação do vocábulo “lançamento”, o significado parece designar “um lançamento já efetuado e portanto sujeito à homologação; por outra se fortifica a dicção do termo “homologação”, a denotação passa a ser a situação do momento da prática daquela atividade de homologação.

A própria Fazenda Nacional, nas palavras do Procurador Gilberto Etchaluz Villela, considera que o crédito tributário não poderia nascer da homologação pelo simples fato de que não seria mesmo possível homologar-se um lançamento que está ocorrendo, pois só se homologa ato já verificado. Tal raciocínio que leva à conclusão óbvia de que ‘homologação de lançamento’ conceituada como práticas simultâneas – de lançamento e de homologação dele – é absurdo lógico.

## 5.2 EVOLUÇÃO DO DIREITO

O direito está em constante evolução. A controvérsia está longe de terminar em consenso, o que é natural no processo evolutivo do direito. Um estudo em seqüência cronológica demonstrará, facilmente, que as decisões dos tribunais vão se modificando ao longo do tempo, porém sempre de forma controvertida. Essa indefinição jurisprudencial é própria do direito que está em evolução.

No caso específico do Código Tributário Nacional, passados mais de trinta anos da sua publicação, muitos de seus dispositivos continuam gerando divergências não só na doutrina, mas também na jurisprudência. E o tema mais polêmico é, sem dúvida, a decadência e a prescrição, especialmente no que se refere ao lançamento, que dá origem à contagem dos prazos de decadência e prescrição. Como pretendíamos demonstrar.

## 5.3 A SOBRECARGA DO JUDICIÁRIO

Uma dificuldade que se apresenta na pesquisa à jurisprudência, é o fato de, praticamente todos os tribunais do país encontrarem-se com um fantástico número de processos, que se empilham pelas mesas, salas e corredores.

No que diz respeito às ações de execução fiscal, não é diferente, tanto que o assunto é freqüente na imprensa, em reportagens onde pode faltar profundidade, mas não deixa de haver o impacto da verossimilhança, deixando a certeza de que, *ad æternum*, jamais se conseguirá julgar a totalidade desses processos. É humanamente impossível a máquina judiciária equipar-se para fazer frente a tamanha demanda.

Evidência disso é encontrada na própria jurisprudência, como foi apresentado ao longo deste trabalho, em processo de execução fiscal, onde o acúmulo de mandados retardou o prazo de entrega de mandado de penhora. Repete-se, aqui, a citação da jurisprudência:

PROCESSO CIVIL – TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – EMBARGOS – DESERÇÃO DO RECURSO – SÚMULA Nº 26 – TRF/1ª REGIÃO – PRELIMINAR REJEITADA – PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE – INOCORRÊNCIA – CERCEAMENTO DE DEFESA INEXISTENTE – PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA DA CDA INABALADA –

(...) 4. Na hipótese vertente, a recorrente afirma o transcurso de prazo superior a cinco anos, sem, contudo, carrear aos autos prova de que a alegada inércia processual tenha surgido em função de culpa exclusiva da Fazenda Nacional. Aliás, consta dos autos, inclusive, que a Secretaria do Juízo deixou de entregar o respectivo mandado de penhora e avaliação ao Sr. Oficial de Justiça, considerando "a grande quantidade de mandados a ele distribuídos" Prescrição intercorrente não demonstrada. (TRF 1ª R. – AC 01266540 – AM – 3ª T. – Rel. Juiz Conv. Reynaldo Soares da Fonseca – DJU 31.01.2001 – p. 051).

Pergunta-se, então: e o que tem a ver essas montanhas de processos empoeirados, à espera de finalmente caírem às mãos do juiz que lhes dará sentença, com a questão da decadência e prescrição de lançamentos tributários?

Ao longo deste trabalho, vimos que o prazo de decadência é inexorável, nada o pode deter, porém, o prazo de prescrição é suspenso quando os tribunais são acionados. Ora, se um processo pode levar anos (quantos?) para ser concluído, entende-se que, em conseqüência, muitos tributos deixarão de ser pagos, outros muitos tributos cobrados a mais deixarão de ser devolvidos.

O certo é que, nesses milhões de processos que tratam de créditos tributários sem qualquer vigor para efetivar a receita correspondente., muitos há que se tornaram as "almas penadas" de que fala GONÇALVES (2003, p.23), foram extintos por causas variadas, mas ainda são obrigados a ocupar espaço e atenção, porque lhes falta o necessário "atestado de óbito". Esse espaço e atenção, na verdade, são roubados a outras muitas novas ações, que se referem a casos viáveis, de justificada necessidade.

GONÇALVES (2003. p.24) levanta um outro aspecto de inegável importância no contexto dos processos originados do direito tributário: é o valor de grande parte desses processos. Segundo refere esse autor, adotando-se como exemplo as execuções promovidas pela Prefeitura do

Município de São Paulo, quase um quinto dos processos estão exigindo créditos de valor inferior a um salário mínimo, quantia insuficiente para compensar os custos envolvidos na movimentação do Poder Judiciário.

Acrescente-se que esse volume de insignificâncias segue os mesmos ritos, até mesmo a prolação da sentença de primeira instância, das ações que realmente importam. Isto ocorre porque não existe qualquer parâmetro que as classifique segundo o valor da causa. E o precioso tempo dispendido pelo Judiciário, nessas ações de valores insignificantes, é, em termos, “roubado” às ações que justificadamente chegam aos tribunais.

Somos de parecer que ao aparelho estatal tributário interessaria uma redução no excessivo número de processos que têm por objeto um valor irrisório, que não cobre sequer os custos de um processo e que, já nas suas exordiais, são sentenciados a nunca serem julgados (transformando-se em “almas penadas”), por absoluta falta dos recursos humanos necessários para fazer frente a tal desafio.

Para tanto, bastaria considerar que tal condição é simplesmente uma questão de bom senso jurídico, considerar que a prestação jurisdicional é, também, um exercício de lógica.

Bastaria definir-se um valor mínimo, abaixo do qual adotar-se-ia a exceção de pré-executividade, ou seja, garantir-se ao executado o exercício de defesa prévia, e ao executando invocar-se toda a jurisprudência possível, de forma que se impediria se passar ao estágio dos embargos e, assim, o processo se concluiria em curto espaço de tempo.

Outro mecanismo que se deveria aplicar seria o disposto no art. 172 do CTN, onde a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I – (...)

II – (...)

III – à diminuta importância do crédito tributário;

(...)

Parágrafo único – O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155.

O inciso III deste artigo possibilitaria ao Estado a eliminação de um grande volume de processos no Judiciário, quando a relação custo-benefício fosse desfavorável ao credor, principalmente em sendo ele o Fisco.

#### 5.4 SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Sabemos que as constituições escritas surgem, na história político-institucional e social dos povos, como um regulador do exercício do poder político. As constituições são rígidas, não porque são escritas, mas porque sua alteração demanda um processo diferente das leis ordinárias e porque de seus conteúdos fluem os conteúdos normativos das demais regras do sistema jurídico.

Ou, como bem doutrina MELLO FILHO, “Constituição é o pressuposto de validade e de eficácia de todo ordenamento jurídico estatal. É, na verdade, o ato fundante da ordem jurídica instituída e positivada pelo Estado” (*apud* SABINO, RDDT 99, p.53).

O primeiro artigo da Constituição Federal de 1988 estabelece uma nova ideologia par ao ordenamento jurídico constitucional, afirmando que o Brasil se constitui em um Estado Democrático de Direito, e que seus fundamentos incluem, dentre outros, a igualdade da pessoa humana.

O terceiro artigo cita, entre outros objetivos, construir uma sociedade livre, justa e solidária, reduzir as desigualdades regionais, garantir o desenvolvimento nacional etc.

Se a Constituição Federal é a Carta Magna da sociedade brasileira, é de se afirmar que a ela nenhuma lei pode se opor, ao contrário, os subsistemas, como, por exemplo, o Sistema Tributário, devem ser interpretados sempre à luz da Constituição.

O Estado Democrático de Direito está intimamente ligado ao compromisso de liberdade e igualdade materiais para todos, tendo como princípios inerentes, a democracia representativa, o pluralismo político, a proteção dos direitos fundamentais, a justiça social.

Tais princípios se estendem ao entendimento de todo o ordenamento jurídico brasileiro, aí incluído o campo da tributação. Ninguém pode ser tributado antes de se avaliar a sua capacidade contributiva.

Desta maneira, chega-se ao Sistema Tributário que, para estar em consonância com os princípios constitucionais, deve, necessariamente, contribuir para a redução das desigualdades regionais, para o respeito à dignidade da pessoa humana e, principalmente, para ressaltar a função social da empresa e da propriedade, pela igualdade de condições etc.

## 5.5 LEGISLAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA

Resta evidente que a legislação tributária carece de maior consistência, principalmente no sentido de se expurgar do mesmo as contradições que uma simples análise semântica revela.

A jurisprudência, por sua vez, demonstra claramente que, entre os juristas, prevalecem as mesmas contradições, ao ponto de um juiz, num curto intervalo de tempo, em situações análogas, emitir julgamentos diferentes (contraditórios).

Não há coesão entre legislação, doutrina e jurisprudência.

Os pontos onde os debates são mais acalorados residem nos prazos de prescrição e decadência, tendo ambos como fato deflagrador o lançamento.

No que diz respeito ao lançamento, legisladores, doutrinadores e julgadores também não chegam a um consenso, o que se pode constatar quando se analisa a evolução dos julgamentos ao longo do tempo.

## 6 CONCLUSÃO

O Estado Democrático de Direito está ligado intimamente aos compromissos de liberdade e igualdade materiais, ao conceito de democracia. Seus princípios se fundamentam na democracia representativa, no pluralismo político, na proteção dos direitos fundamentais e na justiça social. Ora, não se pode falar em justiça social sem incluir, aí, a igualdade de condições entre todos os brasileiros, a dignidade da pessoa humana, a redução das desigualdades regionais etc.

Para que o Estado cumpra com essas funções é necessário o aporte de recursos que vêm dos tributos, o que deságua na legislação tributária, que deve estar acorde com a Carta Magna.

De nada vale uma Constituição, se ela não for obedecida. Não adianta haver lei para tudo, se não for respeitada. É justamente aí que reside a importância do Poder Judiciário: fazer cumprir a lei, a Constituição. Por esta razão, o Poder Judiciário merece especial cuidado do Poder Constituinte, pois é a chave de todas as instituições, que só funcionam sob o controle do Judiciário.

Assim, como fonte do direito, a jurisprudência vem conquistando grande espaço, o que se deveu principalmente à instalação do Superior Tribunal de Justiça, e que esperamos se ampliará quando aprovada a lei que institui a súmula vinculante

Os resultados da pesquisa bibliográfica realizada para a elaboração deste trabalho, evidenciam que os objetivos inicialmente propostos foram alcançados, com pequenas ressalvas.

Assim, apesar da farta pesquisa levada a efeito, muito mais se teria que pesquisar, para conhecer, de fato, todos os aspectos referentes ao ato do lançamento como determinante do início de contagem para os prazos da prescrição e decadência no Direito Tributário. Porém, pode-se concluir que, de fato, existe controvérsia entre os estudiosos do Direito Tributário.

A definição de prescrição e decadência também pode ser alvo de um aprofundamento na literatura, pois, o que se constatou, ao término deste trabalho, foi a dificuldade em se diferenciar uma da outra. Significa dizer

que, o tema continua sendo objeto de discussão, sem se chegar a um consenso.

O prazo prescricional e o prazo de decadência também são alvos de controvérsias.

Na conclusão deste trabalho, queremos registrar aqui, as sugestões que surgiram ao longo de toda a sua elaboração, no sentido de contribuir para o aperfeiçoamento da lei, e também para dar mais uma contribuição para o debate sobre o tema.

Assim, sugere-se a definição de um valor mínimo, abaixo do qual adotar-se-ia a exceção de pré-executividade, ou seja, garantir-se-ia ao executado o exercício de defesa prévia, e ao executando invocar-se toda a jurisprudência possível, de forma que se impediria a passagem ao estágio dos embargos e, desta maneira, o processo se concluiria em curto espaço de tempo.

Sugere-se também que se aplique o disposto no art. 172 do CTN, onde a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, quando este tiver um valor ínfimo, a não justificar os procedimentos administrativos/judiciais para o seu recebimento.

De qualquer modo, esperamos ter dado nossa contribuição para que possamos, de fato e de direito, viver o Estado Democrático de Direito, onde a lei seja cumprida, não apenas porque é lei, mas porque é justa.

Esperamos que o Fisco, através do legislativo, aperfeiçoe a qualidade do seu relacionamento com o contribuinte, para que assim, os conceitos aqui estudados (lançamento, decadência, prescrição) possam, finalmente, serem clarificados de forma a reduzir as demandas judiciais, o que, num círculo virtuoso, contribuirá para melhorar ao mesmo tempo a receita do Estado, gerando, na continuidade, redução das demandas judiciais.

Essa redução significará, também, o desafogo do Judiciário que, com um número bem menor de processos, poderá agilizar as suas sentenças, redundando, de tudo isto, o bem estar do cidadão, objeto último do Direito no Estado Democrático de Direito.

Que venham os legisladores, que venham os juristas, os estudiosos, todos os profissionais que atuam na seara do Direito Tributário, que venha o cidadão, para que, juntos, possamos construir um Brasil melhor, mais justo, mais equânime, um Brasil com melhor distribuição de renda, com redução (e por que não dizer, eliminação?) dos bolsões de pobreza, um Brasil onde o cidadão

pague seus tributos mas, ao mesmo tempo, sinta, no seu cotidiano, que tais tributos retornam na forma de respeito aos seus (do cidadão) direitos básicos, um Brasil onde o Fisco atribua o mesmo grau de importância no seu relacionamento com o contribuinte, seja ele credor ou devedor, um Brasil que cobre do cidadão os impostos por ele devidos, mas, ao mesmo tempo, não delongue a restituição de valores indevidamente recebidos, não fique apenas no discurso do bem estar social, mas que arregace as mangas para tornar melhor a vida de todos nós, que aqui nascemos e aqui vivemos.

## 7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABAL, Rafael Peixoto. *Decadência e os tributos sujeitos ao lançamento por homologação*. Curitiba: Juruá, 2003.

AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. *Revista dos Tribunais*, n. 300. p. 07 e ss

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2.ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRITO MACHADO, Hugo (coord). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002

BRITO MACHADO, Hugo. *Curso de Direito Tributário*. 24.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BRITO MACHADO, Hugo. Decadência e Lançamento por homologação tácita no art. 150 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N.204, São Paulo: Oliveira Rocha, maio 2004, p.47-54..42-51.

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

CAVALCANTE, Denise Lucena. *Crédito tributário – a função do cidadão-contribuinte na relação tributária*. São Paulo: Malheiros, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Lançamento Tributário e Decadência*. São Paulo: Dialética, Fortaleza: Icet, 2002, p. 409

DANTAS, Francisco Wildo Lacerda. O lançamento tributário e a decadência. In BRITO MACHADO, Hugo (coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002, p.168-221.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento tributário*. 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

FANUCCHI, Fábio. *A decadência e a prescrição em Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1970.

FIÙZA, César. *Direito Civil – Curso completo*. 3.ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

FREITAS, Vladimir Passos de (Coord). *Código Tributário Nacional comentado. Doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003)*. 2.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

FURLAN, Valéria. *Apontamentos de Direito Tributário*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

GUERRA, Cláudia Magalhães, *Lançamento Tributário & sua invalidação*. Curitiba: Juruá, 2004.

GONÇALVES, Gilberto Rodrigues. *Prescrição e exceção de pré-executividade*.

GUERRA, Cláudia Magalhães. *Lançamento Tributário & sua Invalidação*. 1.ed., 2ª. tiragem. Curitiba: Juruá, 2004.

JÊNIER, Carlos Augusto. Lançamento tributário e decadência. In BRITO MACHADO, Hugo (coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002

LEONETTI, Carlos Araújo. *Prescrição e decadência no direito tributário*. Texto disponível no site <http://www.mundojuridico.adv.br/html/artigos/documentos/texto309.htm>, acessado em 22 jul 2004.

MARTINS MELLO, Antonio Carlos de. Lançamento tributário e decadência. In: BRITO MACHADO, Hugo (coord). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002. P.9-21.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado. Parte Geral. Tomo VI. Exceções. Direitos mutilados. Exercício dos direitos, pretensões, ações e exceções. Prescrição*. 4.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil. Parte Geral*. 36.ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. V.2. 3. ed. Revista aumentada e atualizada até 1994. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 5.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2003.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. V.1. 19.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- REIS, Elcio Fonseca. As normas gerais de Direito Tributário e a inconstitucionalidade do prazo de decadência e prescrição fixados pela Lei 8.212/91. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Oliveira Rocha, dez 2000, p.42-51.
- RIZZARDO, Arnaldo, *Parte geral do Código Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- ROCHA, João Luiz Coelho da. A decadência do direito de constituir o crédito tributário – perigoso precedente jurisprudencial. *Revista dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Oliveira Rocha, ago 1996, p.80-85.
- SABINO, Feres. O prazo da repetição do indébito em razão de Lei declarada inconstitucional. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Oliveira Rocha, dez 2000, n.99, p.52-70
- SAKAKIHARA, Zuudi. Art. 142. Código Tributário Nacional. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord). *Código Tributário Nacional comentado. Doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003)*. 2.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004
- SANTI, Eurico M. Diniz.
- SANTOS, Andréa Gusmão. A prescrição da cobrança do crédito destinado à Seguridade Social . *Jus Navigandi*, Teresina, a. 8, n. 142, 25 nov. 2003. Disponível no site <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4508>>, acessado em: 22 jul. 2004
- SANTOS, Júlio César Corrêa. *A contagem do prazo prescricional nos tributos declarados inconstitucionais pelo STF - Crítica ao entendimento do STJ à luz da Constituição Federal de 1988*. Texto do site <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4548>>, acessado em 22 jul 2004.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Lançamento tributário e decadência. In BRITO MACHADO, Hugo (coord). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002.

SIQUEIRA, Natércia Sampaio. *Crédito Tributário – Constituição e Exigências Administrativas*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

VAZ, Carlos. Lançamento tributário e lançamento. In BRITO MACHADO, Hugo (coord). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002, p.94-146.

VILLEGAS, Héctor. *Curso de Direito Tributário*. Tradução de Roque Antônio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

VOLKWEISS, Roque Joaquim. *Direito Tributário Nacional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.