

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E A **DECADÊNCIA**

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,
Professor Emérito das Universidades Mackenzie, Paulista
e Escola de Comando e Estado Maior do Exército,
Presidente do Conselho de Estudos Jurídicos da
Federação do Comércio do Estado de São Paulo e do
Centro de Extensão Universitária - CEU.

Comentei os artigos 173 e 174 da forma que exporei a seguir, visto que não tendo alterado minha exegese cabe apenas reiterar o posicionamento anterior, como os formulei, deixando para responder, de forma sintética, as questões sugeridas por Hugo de Brito Machado, ao final.

Não gostaria, todavia, de principiar a exegese da decadência e da prescrição, sem antes também expor minha forma de interpretar o artigo 142 do CTN, a meu ver, hoje conformado aos lançamentos de ofício, visto que a maioria deles faz-se por

declaração (imposto de renda, tributos circulatorios, contribuicoes sobre receita, etc).

Por fim, lembrarei algumas consideracoes ainda não solucionadas do XII Simposio Nacional de Direito Tributario, que transcreverei ao termino da parte expositiva, somente apõs passando a responder, de maneira sucinta, às questões formuladas.

Minha posicao sobre o lancamento de oficio vincula-se à sua conformacao pelo CTN, que tem eficacia de lei complementar.

Das trẽs funcoes da lei complementar, tese hoje consagrada pelo Supremo Tribunal Federal, é aquela de estabelecer normas gerais de direito tributario a de maior relevancia, posto que a harmonia e unidade do sistema decorrem, em rigor, de tal pertinencia.

O verbo utilizado é suficientemente claro. Estabelece, quem dita, impõe, exige algo. E a lei complementar tem tal funcao, à evidencia, como o proprio nome dizendo está, na linha de mero complemento à Constituicao. Seu desiderato maior é, pois, esclarecer a Carta Magna, tornar explicito o

que implícito nela se encontra, permitindo que os princípios essenciais da Constituição sejam preservados do tormentoso procedimento legislativo ordinário, não poucas vezes tendente a soluções de conveniência. Por essa razão, houve por bom o legislador primeiro adequar a lei suprema, no concernente ao sistema tributário, de enunciado protetor capaz de inviabilizar as soluções mais fáceis, não poucas vezes provocadas pelos crônicos “deficits” orçamentários de todos os poderes tributantes ¹.

As normas gerais de direito tributário são, pois **estabelecidas** por lei complementar, tendo o CTN, que eficácia ganhou de tal veículo pelo princípio de recepção em direito constitucional, um livro, o segundo, totalmente dedicado a essa primeira e mais relevante função.

¹ Em meu livro *Teoria da Imposição Tributária* (Ed. Saraiva, 1983), procurei dissecar, anatomicamente, todos os aspectos referentes à lei complementar em matéria tributária. Adotando o instrumental metodológico do estruturalismo jurídico, fui à própria formação do Direito, quanto ordenação pré-categorial, não distanciando minha postura da *Lebenswelt*, que Reale estalaja em seu *Direito Natural/Direito Positivo* (Ed. Saraiva). É que o “Mundo da Vida” oferta a própria essência do Direito, que termina por desaguar na ordenação categorial. E, no caso da lei complementar, os aspectos das crônicas insuficiências dos orçamentos ganharam dimensão transcendente na mente do nosso legislador para evitar abusos, que poderiam ferir o ideal de justiça tributária.

Entre tais normas, encontra-se aquela dedicada ao lançamento.

Pode-se criticar – e muitos são os juristas que adversam a posição assumida pelo legislador nacional— a postura doutrinária assumida, pela qual a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador (arts. 113 e 114 do CTN), mas apenas ingressa no universo administrativo pelo lançamento, ou seja, por sua transformação em crédito tributário (arts. 139 e 142) ².

Há, portanto, dois momentos essenciais para a conformação do crédito tributário, ou seja, o primeiro dizendo respeito ao surgimento da obrigação e o segundo ao do próprio crédito, razão pela qual é de costume dizer-se que o lançamento é, simultaneamente, ato declaratório e constitutivo, visto que declara a existência da obrigação tributária e constitui o crédito correspondente. Eis a razão pela qual o art. 139 do CTN informa:

² *Entre eles encontram-se Paulo de Barros Carvalho (Teoria da norma tributária, Ed. Revista dos Tribunais, 2ª. ed.) e Alberto Xavier (Do lançamento no Direito Brasileiro, Ed. Resenha Tributária, 1977).*

“Art. 139 O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”,

complementado pelo art. 142:

“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 funcional”³.

Ora, o art. 142 declara, nitidamente, que à autoridade administrativa compete, privativamente, constituir o crédito tributário, vale dizer, torna o lançamento **procedimento intransferível**, a ponto de o denominado lançamento por homologação, em

³ O Caderno n. 1 de Pesquisas Tributárias (Ed. CEEU/Resenha Tributária, vols. 1 e 2, 1976), dedicado ao tema Prescrição e Decadência, hospedou estudos de Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos da Rocha Guimarães, Edvaldo Brito, Fábio Fanucchi, Francisco de Assis Praxedes, Ives Gandra da Silva Martins, José Carlos Graça Wagner, Leonel de Andrade Velloso, Noé Winkler, Paulo de Barros Carvalho, Rafael Moreno Rodrigues, Roberto Oscar Freytes, Rubens Approbato Machado, Sebastião de Oliveira Lima e Ylves José de Miranda Guimarães, em todos o problema da dualidade mencionada sendo tratado.

que há a antecipação de pagamento do tributo, só ocorrer por ato expresso e posterior da autoridade ou por decurso do prazo, ou seja por sua **concordância tácita** (art. 150 do CTN) ⁴.

Ora, se o procedimento é intransferível e privativo, só podendo ser instaurado pela autoridade administrativa, à evidência todos os atos, a que diz respeito, são atos administrativos e privativos, razão pela qual só à autoridade pública compete verificar e calcular o montante do tributo devido, além de identificar o sujeito passivo e propor aplicação de penalidade.

Para efeito do presente estudo não me interessa examinar o aspecto da proposição de penalidade, em face de entenderem alguns que a penalidade (espécie da obrigação tributária, constituída também pelo tributo) não decorre do ato constitutivo pelo

⁴ O art. 150 do CTN está assim redigido: “O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

lançamento, nos termos do art. 142, ocorrendo apenas quando de sua aceitação por autoridade ou colegiado administrativos, ou por revelia do sujeito passivo ao não impugnar, entendendo outros que o auto de infração já constitui a própria penalidade, como crédito tributário. Embora polêmico e rico, o tema não encontra no presente trabalho o campo ideal para sua análise ⁵.

Os outros quatro aspectos não, visto que, de rigor, dizem respeito aos indicadores pessoal (identificação do sujeito passivo), material (determinação da base de cálculo), temporal e espacial (ocorrência do fato gerador) e quantitativo (cálculo do montante devido).

Ora, todos os quatros aspectos devem ser aferidos **privativamente** pela autoridade administrativa, sem transferência de funções, posto que o advérbio utilizado pelo legislador não permite transigências. O que é privativo não é **transferível, delegável,**

⁵ O Plenário do I Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária – CEU assim se manifestou: “2ª. questão proposta: O auto de infração representa a constituição do crédito tributário? Conclusão do Plenário: O auto de infração, enquanto simplesmente ato de proposição de penalidade, não é constitutivo de crédito tributário, será constitutivo na parte em que contiver exigência de tributo, se observados os requisitos do art. 142 do CTN (conclusão majoritária). O auto de infração não é constitutivo do crédito tributário por não ser ato de fixação da obrigação tributária (3 votos)” (Caderno n. 3 de Pesquisas Tributárias, Ed. Resenha Tributária, CEU, 1978, p. 432).

renunciável. Desta forma, o perfil do crédito tributário constituído pela lançamento, que reproduz o perfil da obrigação tributável, **só pode ser delineado para o universo administrativo, pela autoridade competente.**

Tem-se, nos processos fiscais, por incorreta percepção de costumes fiscais anteriores ao advento do CTN, entendido que o ônus da prova cabe sempre ao sujeito passivo da obrigação tributária e nunca ao sujeito ativo. Por essa linha de pensamento, tudo pode o Fisco alegar na elaboração do auto de infração, cabendo ao contribuinte ou responsável -- muitas vezes obrigado a produzir a impossível prova negativa-- o encargo de destruir a alegação ⁶.

Por força de inércia, por conveniências exegéticas, pelas limitações pertinentes ao processo revisional de lançamento, que é o "contencioso administrativo" no país, e pelo receio e custos que a discussão

⁶ O Caderno n. 9 de Pesquisas Tributárias, dedicado ao tema "Presunções no Direito Tributário" (Ed. CEU/Resenha Tributária 1984), principiou, pela pena de Aires Fernandino Barreto, Antonio Alberto Soares Guimarães, Antonio Bianchini Neto, Antonio Manoel Gonzalez, Cléber Giardino, Gilberto de Ulhôa Canto, Gustavo Miguez de Mello, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de Melo, Ricardo Mariz de Oliveira, Roberto Catalano Botelho Ferraz, Vittorio Cassone, Wagner Balera, Ylves José de Miranda Guimarães e Yonne Dolácio de Oliveira, a desmistificar tal errônea tradição nascida nos idos totalitários de 1930 a 1945.

judicial da pendência tributária acarreta, a ultrapassada tradição tem sido mantida, não se apercebendo a maioria dos intérpretes que, desde o surgimento do CTN, é ela incompatível com a norma geral do lançamento. O art. 142 fulminou-a. Inverteu o princípio. Obrigou o sujeito ativo a, privativamente, tudo providenciar, sem ter, inclusive, o condão de transferir encargos e funções.

Ora, os quatros aspectos mencionados pelo art. 142 do CTN são de exclusiva responsabilidade do sujeito ativo da relação tributária. E de mais ninguém. Vale dizer, deve determinar, de forma clara e nítida, respeitados os princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta de lei formal, o sujeito ativo,

- a) quando, como e onde ocorreu o fato gerador da obrigação tributária;
- b) qual sua base de cálculo;
- c) qual o montante do tributo;
- d) qual o sujeito passivo ⁷.

⁷ Luciano da Silva Amaro, em seu estudo sobre as Presunções no direito tributário publicado durante o mês de dezembro de 1984 no DCI, em sucessivos dias, a começar daquele de número 9, ressalta, em diversos momentos, a revisão conceitual por que passa a pretérita formulação hermenêutica.

No concernente à base de cálculo, a clareza é inequívoca.

Compete ao **sujeito ativo a determinação da base de cálculo**, ou seja, da matéria **tributável**. Determinar quer dizer conformar por inteiro. Definir. Não permitir dúvidas. Espancar generalidades. Afastar zonas cinzentas. Determinar é dar o perfil completo, o desenho absoluto, nítido, claro, cristalino, límpido. E tal determinação tem que ser apresentada **pela sujeito ativo**, no lançamento, e não pelo sujeito passivo ⁸.

Tal colocação obriga o sujeito ativo a fazer levantamento completo, a partir de fatos indiscutíveis e inquestionáveis e não de mera presunções ou palpites para produção de autos de infração, sem determinação da matéria tributável, na expectativa de que o sujeito passivo a determine na impugnação. Não pode proceder por “achar que”, na esperança de que a falha defesa do sujeito passivo termine por tornar líquido e certo, pela

⁸ Rubens Gomes de Souza definiu o “ato de lançar” como “o ato ou série de atos administração vinculada e obrigatória que tem como fim a constatação e a valorização qualitativa e quantitativa das situações que a lei elege como pressupostos da incidência, tendo como consequência a criação da obrigação tributária em sentido formal” (Compêndio de Legislação Tributária, Ed. Financeiras, Rio, 3ª. ed., 1960, p. 79).

omissão ou impossível prova negativa, a ilíquida, incerta e indeterminável matéria tributável ⁹.

Pelo art. 142 do CTN, compete o ônus da prova de que a matéria tributável, a base de cálculo existe, ao sujeito ativo da relação tributária e não ao passivo, pois que apenas a autoridade administrativa, de forma privativa, tem competência para determinar tais elementos. E tais elementos têm que ser tipificados por inteiro, não podendo ser conformados por elástica, flexível, maleável e extensível aplicação do princípio da legalidade e da tipicidade" ¹⁰.

Passo, agora, a examinar a exegese que mantenho, na esperança de adoção futura pelos Tribunais, dos artigos 173 e 174.

1. DECADÊNCIA

⁹ Gustavo Miguez de Mello, em seu notável estudo sobre presunções, inserido no Caderno n. 9 de Pesquisas Tributárias (p. 67/185) considera tal prática administrativa de flagrante ilegalidade.

¹⁰ Yonne Dolácio de Oliveira, no estudo sobre "O princípio da legalidade" inserido no Caderno n. 6 de Pesquisas Tributárias (ed. CEU/Resenha Tributária, p. 483/544), fulmina toda a flexibilidade que, em matéria tributária, o Fisco pretende se outorgar.

"ARTIGO 173 O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 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.

§ 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 1º Simpósio Nacional de Direito Tributário realizado pelo Centro de Estudos de Extensão Universitária, em 1976, dedicou-se ao estudo dos princípios norteadores dos institutos da decadência e da prescrição, no direito tributário brasileiro ¹¹.

¹¹ Os trabalhos em que o I Simpósio alicerçou-se foram publicados em um volume sob o título de "Cadernos de Pesquisas Tributárias nº 1", editado pela Editora Resenha Tributária, 1976.

Uma plêiade de 200 tributaristas dos principais Estados da Federação reuniu-se, durante 2 dias, na procura de conciliação das diversas correntes nascidas, a partir dos textos pouco claros e aparentemente contraditórios do CTN, buscando-se a definição do que seria obrigação tributária, tributo, lançamento, fato gerador, crédito tributário, prescrição e decadência em face de nosso direito.

De plano, entendeu-se, pelo estudo dos dois lacônicos dispositivos de legislação complementar, a saber, o 173, sobre decadência, e o 174, sobre prescrição, que eles ofereciam lacunas apenas preenchíveis a partir da compreensão, perante o nosso direito, dos nítidos contornos da teoria do lançamento, das distinções e semelhanças entre crédito e obrigação tributária e de seus momentos ocorrenciais.

Os 17 autores de dissertações e expositores (Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos da Rocha Guimarães, Edvaldo Brito, Fábio Fanucchi, Francisco de Assis Praxedes, Ives Gandra da Silva Martins, José Carlos Graça Wagner, Leonel de Andrade Veloso, Noé Winkler, Rafael Moreno Rodrigues, Roberto Oscar Freytes, Rubens Approbato Machado, Sebastião de Oliveira Lima,

Ylves José de Miranda Guimarães, Paulo de Barros Carvalho, Ruy Barbosa Nogueira e Alberto Pinheiro Xavier), apresentaram formulações extremamente variadas, não pequeno tendo sido o trabalho de eliminação de arestas e afastamento de soluções mais ousadas (algumas mais vinculadas a pretensões de "lege ferenda"), em face da pertinência, valor e brilho das teses e dos debates.

O certo, todavia, é que houve predominância, tanto nas comissões de trabalho, quanto na reunião plenária, de duas correntes extremamente próximas na interpretação teleológica dos dispositivos analisados, embora com alicerces e fundamentos diversos ¹².

O que de comum ambas as correntes apresentaram, encabeçada a primeira pelo saudoso Professor Fábio Fanucchi e seguida por Francisco de Assis Praxedes, Rubens Approbato Machado, Luciano da Silva Amaro, Walter Barbosa Correa, Carlos da Rocha Guimarães e a segunda pelo autor destas linhas e seguida por Aliomar Baleeiro, Ruy Barbosa Nogueira, Alcides Jorge Costa, Alberto Pinheiro

¹² *Leia-se a Edição nº 9/1977 da Seção Comentário 1.3 da Resenha Tributária, onde todas as conclusões das comissões de trabalho e do Plenário foram publicadas.*

Xavier, Hamilton Dias de Souza, Edvaldo Brito, Sebastião de Oliveira Lima, Leonel de Andrade Velloso, Fábio Leopoldo de Oliveira, Edgard Neves da Silva, Humberto Filgueiras, José Martins, pode ser resumido, em perfunctória análise, da maneira adiante exposta:

O Código Tributário Nacional define, pelo seu artigo 113, o que seja obrigação tributária:

"A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

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

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

A obrigação tributária é composta de dois elementos de natureza jurídica distinta, a saber: o tributo e a penalidade. A definição legal identifica o procedimento exigencial sem confundir as estruturas de cada espécie, a primeira sendo a essência da receita regulada pelo direito tributário e a segunda, elemento retirado do direito repressivo "lato sensu" e incorporado ao complexo daquele ramo para garantir e sustentar a prestação fundamental ¹³.

Não se vê, portanto, contradição imediata entre a distinção conceitual entre tributo e penalidade, apresentada pelo artigo 3º, e a assemelhação procedimental para efeitos exigenciais, quando transformados em obrigação principal.

A obrigação tributária nasce com a ocorrência de fato gerador definido pelo artigo 114:

¹³ *Sobre a natureza jurídica da penalidade, no direito tributário, tenho defendido a característica sancionatória deste ramo, que a distingue das demais sanções do direito penal, no que fui acompanhado na Argentina pelo saudoso Manuel de Juano (Debates e Infrações Tributárias - in Direito Tributário 2 e Manuel de Juano "Infracciones Tributarias" in Direito Tributário 3, ambos editados por José Bushatsky 1972 e 1974). A maioria dos autores, todavia, inclina-se pela teoria da semelhança entre ambas as penalidades, variando os que lhe dão mais densidade tributária (Direito Tributário Penal) e os que lhe dão densidade penal (Direito Penal Tributário), como se pode ler no trabalho de Hector Villegas "Direito Penal Tributário", Ed. Resenha Tributária, 1973.*

"Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência".

O nascimento da obrigação tributária não representa necessariamente o nascimento do crédito tributário, que, não obstante ter a mesma natureza jurídica daquela, quase sempre tem um momento ocorrencial distinto. Define o artigo 139 o que seja crédito tributário:

"o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta",

com o que, ao vincular, o legislador, o seu surgimento ao direito de lançar, torna o lançamento de exclusiva competência da autoridade administrativa, o ato constitutivo do crédito tributário e, por conseqüência, declaratório da obrigação tributária.

Esta mesma realidade, exteriorizada de dupla forma (obrigação e crédito), pode existir sem que estejam interligados seus componentes, podendo haver obrigação que se extroverta sem a constituição do crédito (decadência), e crédito, que se constitua sem

o nascimento da obrigação (lançamentos desfeitos, no mérito, por revisão administrativa ou judicial).

O certo, todavia, é que, na maior parte dos casos, o crédito tributário surge em momento posterior ao nascimento da obrigação, tornando-a reconhecida e consubstanciando uma exigência, agora pública, do sujeito ativo em relação ao sujeito passivo ¹⁴.

Poder-se-ia imaginar o crédito tributário como uma fotografia revelada da obrigação, que representa, enquanto obrigação apenas, o filme tirado, mas não revelado.

Colocada esta distinção fundamental entre crédito e obrigação de idêntica natureza jurídica, verifica-se de que forma é constituído o mesmo, pelo artigo 142 do CTN, assim exposto:

"Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato

¹⁴ Fábio Fanucchi e o autor do presente estudo, em seu trabalho "Decadência e Prescrição" (RT Informa 114 p. 6/7), apresentam os dois momentos ocorrenciais da obrigação e do crédito, em face das quatro correntes predominantes sobre a matéria.

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".

A análise já feita do referido dispositivo coloca-o perante a seguinte realidade: se a obrigação tiver nascido e a autoridade não a tiver constituído, como crédito tributário, nos prazos estipulados pelo artigo 173 do CTN, automaticamente decairá o seu direito de constituí-lo numa forma extintiva da obrigação e do crédito tributário em potencial, impedido de nascer por decorrência.

Desta forma, se deve interpretar o artigo 156 do CTN (item V), assim exposto:

"Extinguem o crédito tributário:

...

V. a prescrição e decadência; ...",

como prevendo a extinção, pela decadência, da obrigação, e, a prescrição do crédito tributário, vez que esta, para efeitos tributários, não fulmina apenas o direito à ação, mas a própria essência do crédito constituído.

Entenderam aqueles que propugnaram pelas correntes predominantes, que a existência de um momento para o nascimento da obrigação e outro para o nascimento do crédito tributário exigiria que a respectiva extinção se fizesse por dois institutos distintos --da decadência para a obrigação e da prescrição para o crédito-- começando a fluir o curso da prescrição tão logo constituído o crédito ou 120 dias após (prescrição intercorrente), e começando a fluir o lapso decadencial tão logo nascida a obrigação.

As correntes dominantes não entenderam pudesse haver um prazo intermediário, indefinido e infinito, entre a decadência e a prescrição, a partir da tese de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário suspenderia, também, o prazo prescricional ¹⁵.

¹⁵ *A 3a. corrente parte do princípio de que os institutos da decadência e da prescrição, sendo fundamentais para a estabilidade das relações jurídicas e a das instituições sociais, passariam a ser inócuos e iníquos, se prejudicados pela inclusão de um prazo infinito entre os dois. Este prazo ilimitado fluiria sob o controle e direção de uma das partes da relação jurídico-tributária, isto é, exatamente aquela que se beneficiaria da sua própria inércia ou torpeza, sempre que dilatasse indefinidamente as decisões dos processos administrativos. Essa corrente entende que, à maneira da interrupção da prescrição, que é expressa e de lei, a suspensão também o deveria ser, razão pela qual, exceção feita para o caso de moratória expressamente mencionado nos termos do § único do artigo 155 do CTN, em todos os demais casos de suspensão da exigibilidade não haveria a paralisação do curso do prazo prescricional. A fim de permitir a Fazenda proteção contra os processos administrativos, que pudessem prolongar-se por período superior a 5 anos e não por culpa fazendária,*

Desta forma, circunscreveram o estudo da decadência e da prescrição a uma continuidade, sem interposições de prazos que pudessem invalidar a intenção legislativa de punir o sujeito ativo, adormecido, pela perda de direitos, assim como de estabilizar as relações jurídico-tributárias, retirando a indefinição e a infinitude das pendências entre ambos os pólos das mesmas.

A jurisprudência da Suprema Corte, todavia, orientou-se no sentido de que, entre o fim da decadência, como do lançamento, e o fim do processo revisional do lançamento, quando se

poderia esta utilizar-se do protesto judicial, segundo forma prevista para a interrupção da prescrição. Além de um dos autores deste trabalho, subscrevem-na, com algumas variações, Aliomar Baleeiro, Ruy Barbosa Nogueira, Alcides Jorge Costa, Alberto Pinheiro Xavier, Hamilton Dias de Souza, Edvaldo Brito, Sebastião de Oliveira Lima, Leonel de Andrade Velloso, Fábio Leopoldo de Oliveira, Edgard Neves da Silva, Humberto Filgueiras, José Martins e outros (ob. cit.).

A 4a. corrente, partindo do mesmo princípio da iniquidade e inocuidade do prazo infinito pretendido pelos defensores da 2a. corrente, entende que, com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, também fica suspenso o curso do prazo prescricional mas que essa paralisação, nos processos administrativos, fica sujeita aos prazos e termos de lei específica ao processo em referência e, na sua inexistência, por integração analógica, aos prazos e termos do processo judiciário civil (máximo de 30 dias), de tal maneira que o seu não cumprimento, por parte da Fazenda, permitiria a continuação intercorrente do curso do prazo prescricional, que seria acrescentado ao já corrido, como acontece nos casos de suspensão de contagem de prazos. Formulada, como a terceira corrente, por um dos autores deste trabalho, tem entre seus adeptos Francisco de Assis Praxedes, Rubens Approbato Machado, Luciano da Silva Amaro, Walter Barbosa Corrêa, Carlos da Rocha Guimarães (que distingue, todavia, a primeira da segunda instância administrativa, dando-lhes efeitos distintos) e outros (ob. cit.).

encerra o processo administrativo e começa a fluir o prazo prescricional, o tempo pode ser infinito, vale dizer, não há punição pela inércia dos intermináveis processos administrativos.

Isto posto, posso passar ao exame objetivo do artigo 173.

O referido dispositivo prevê 3 hipóteses distintas. Em relação à primeira, oriunda da antiga legislação do imposto de renda, poucas dúvidas existem, face à compreensão de que a "constituição" a que a norma se refere, é aquela possível a partir de um lançamento "ex-officio" ou por declaração, pois, no lançamento por homologação, a matéria regulada pelo artigo 150 "caput" e §§ 1º e 4º prevê uma extinção "ficta" da obrigação pelo pagamento antecipado, homologado por decurso de prazo de 5 anos apenas ¹⁶. A hipótese de dolo, fraude e má-fé

¹⁶ O artigo 150 do CTN está assim redigido: "O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

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

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

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

que dilata o referido prazo para o limite máximo do item I do art. 173, evidentemente, implica a necessidade de exteriorização pelo lançamento "ex-officio", não mais se podendo falar em lançamento por homologação.

Embora prevalecendo o entendimento de que o auto de infração representa constituição definitiva do crédito tributário, conforme conclusão adotada pelo Plenário do 1º Simpósio, nos termos seguintes:

"CONCLUSÃO DO PLENÁRIO:

Há constituição definitiva do crédito tributário, quando houver ato administrativo regularmente notificado, ou homologação nos termos do artigo 150 do CTN, que preencha os requisitos do art. 142 do referido Código, tornando a obrigação extinta (art. 150 do CTN), ou líquida, isto é, certa quanto à sua existência e determinada quanto a seu objeto (art. 1533 do Código Civil" ¹⁷,

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação".

¹⁷ 1ª Corrente: Entendem seus defensores que, principalmente, em relação ao auto de infração, que não consideram lançamento, mesmo que preencha os requisitos do artigo 142 do CTN, a discussão administrativa sobre a legitimidade ou não do ato que a deflagra, apenas se insere no capítulo dos

alguns autores entenderam que essa constituição só ocorreria ao final do processo administrativo iniciado pelo auto de infração, com o que os cinco anos, a partir do dia 1º do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetivado, apenas seriam contados entre o fato gerador da obrigação tributária e o final do processo administrativo, sem interrupções, visto que a decadência não se interrompe ¹⁸.

Não vejo, todavia, maiores indagações quanto ao primeiro item.

Problemas, todavia, são apresentados quanto às duas outras hipóteses legais, a saber: a do inciso II e

atos preparatórios para o lançamento, que se completaria, por conseqüência, com o encerramento do processo revisional, ou seja a decisão que tornasse viável a inscrição da dívida. Para seus propugnadores durante o processo administrativo, onde a Fazenda é parte e juiz ao mesmo tempo, ocorreria a decadência, se fosse concluído o mesmo após 5 anos. Entre seus defensores alinham-se os Profs. José Carlos Graça Wagner e Zelmo Denari (ob. cit.).

¹⁸ "III. EXTINÇÃO DEFINITIVA. Por isso que se trata de prazo de decadência, o parágrafo único do art. 173, estatui que o direito de constituir-se o crédito tributário pelo lançamento ficará extinto definitivamente pelo decurso dos 5 anos, contados do dia em que o sujeito passivo foi notificado de qualquer medida preparatória do procedimento dos arts. 142 e seguintes.

Repita-se que prazo de decadência não se interrompe: --o procedimento para constituição do crédito precede à notificação. Esta não interrompe o prazo de decadência: -marca-lhe o ponto inicial no tempo" (Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, 1ª ed.).

a do parágrafo único do referido dispositivo, como passo a demonstrar.

Ruy Barbosa Nogueira, em seu Curso de Direito Tributário, 4a. ed., considera não escrito o inciso II do art. 173:

"Já o inciso II, encartado como acessório do "caput" do art. 173, cujo "caput" institui o prazo de decadência, não tem sentido, porque, tratando de fixar o dia do início do prazo de decadência do exercício do direito de lançar, não se reporta ao dia da realização do fato gerador, que é o do nascimento do direito. Pois, ressalvados casos de dolo, fraude ou simulação, o dia do nascimento do direito é o da ocorrência do fato gerador, como aliás prevêm todos os dispositivos sobre esse nascimento, inclusive para os impostos de auto-lançamento (§ 4º do art. 150).

Ora, o inc. II diz que a data do prazo de caducidade do direito de lançar é contado: "da data em que tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetivado".

Em primeiro lugar esse mero inciso acessório, usando a palavra genérica decisão, compreende tanto a decisão administrativa, como a judicial (vide itens IX e X do art. 156 onde o CTN emprega "decisão administrativa" e "decisão judicial").

Até aí não há dificuldade, porque tanto a administração como o Judiciário podem anular o lançamento.

Referindo-se, porém, à "decisão que houvesse anulado", está se reportando apenas ao ato anulável e não ao ato nulo. O ato anulável é anulado por decisão, ao passo que o nulo é apenas e tão só declarado ou reconhecido nulo pela decisão.

Mas o que demonstra que esse inc. II não tem sentido e está contra o texto do próprio "caput" e de todo o sistema, é que sua parte dispositiva pretende retrotrair a data da decisão anulatória contra o prazo fatal e recriar prazo inicial de decadência, o que é impossível em matéria de prazo calendário já passado. Tal disposição jamais poderia ser acessória do art. 173 que institui prazo de decadência. Se

houver lançamento anterior, irregular, por vício formal; se a forma lançamento é privativa da administração (art. 142); se o vício é a ela imputável; se apenas com início da atividade anterior de lançamento exercida pela Fazenda esta já tinha superado a decadência com o lançamento anterior, embora anulável, como se falar em novo prazo de decadência a começar, não da data do fato gerador, mas da decisão que anulou o lançamento? O fato gerador decorre da lei e da realização do fato típico e jamais de decisão.

Observe-se que, quando uma decisão de maior relevância, como a que declara ou reconhece nulo o lançamento (não apenas anulável), ela repõe a descoberto, no tempo, apenas a data da ocorrência do fato gerador que é a mesma do início da decadência, porque o lançamento foi reconhecido inexistente.

Neste caso, se decidiu antes do termo final de cinco anos, é evidente que a Fazenda poderá refazer o lançamento; mas se já tiver passado o prazo de 5 anos da decadência do direito de lançar, não

poderá mais lançar porque o direito de lançar já se extinguiu.

Como então ser possível, no simples caso de anulabilidade efetivada, por vício formal, poder renascer prazo de decadência?

Além disso, a palavra "decisão" compreende a "sentença".

Também não tem sentido nem alcance jurídico nesse caso a disposição do inc. II dentro do instituto da decadência, porque se a sentença anulou, por vício formal, o lançamento "sub-judice", embora anulável a atividade de lançamento exercida dentro do prazo de decadência, ela tinha superado esta fase e a situação era de prazo de prescrição que estava interrompido pelo andamento da ação judicial.

A sentença que tinha anulado o lançamento por vício formal, ainda que definitiva, não tem o efeito de recriar direito de lançar, porque este só é instituído por lei e não por ato judicial.

Logo, o inc. II, como acessório do art. 173 que instituir o prazo de decadência não tem validade jurídica, pois nada institui

em matéria da decadência prevista no "caput" do próprio art. 173 e a sua interpretação é tão só abrogante".

Já escrevi, todavia, e entendo que:

"Colocadas as premissas anteriores e já antecipado o exame do § único do art. 173, enfrentamos a dificuldade do item II do referido artigo, eis que, não prevendo a hipótese da decadência interrupção, (até porque uma vez constituído o crédito tributário é este definitivo e já não há que se falar de decadência) permite aparentemente uma alternativa interruptiva.

Entendemos que a solução do legislador não foi feliz, pois deu para a hipótese excessiva elasticidade a beneficiar o Erário no seu próprio erro. Premiou a imperícia, a negligência ou a omissão governamental, estendendo o prazo de decadência. A nosso ver, contudo, sem criar uma interrupção.

A lei previu hipótese mais dilatada para a constituição do crédito tributário, pois com prazo suplementar a partir da última

decisão que tiver anulado, por vício formal, o lançamento anterior, ou seja, o crédito tributário constituído. Devemos compreender, porém, o artigo no espírito que norteia todo o Código Tributário, que considera créditos tributários definitivamente constituídos aqueles que se exteriorizam por um lançamento, o qual pode ser modificado, constituindo novo crédito tributário. Ora, o que fez o legislador foi permitir um novo lançamento não formalmente viciado sobre obrigação tributária já definida no primeiro lançamento mal elaborado. Pretendeu, com um prazo suplementar, beneficiar a Fazenda a ter seu direito à constituição do crédito tributário restabelecido, eis que claramente conhecida a obrigação tributária por parte dos sujeitos ativo e passivo. Beneficiou o culpado, de forma injusta, a nosso ver, mas tendendo a preservar para a hipótese um direito já previamente qualificado, mas inexecutível pelo vício formal detectado. Pergunta-se se não haveria uma exceção perigosa ao princípio do art. 173, item I, que diz:

*"Art. 173 O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados:
I. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".*

Entendemos que não, eis que, bem ou mal, o legislador assim dispôs: aumentou o prazo decadencial para a hipótese do item II como reduziu o prazo para a hipótese do § único. Tal parágrafo, sendo exemplificativo, diminuiu para 5 anos corridos a decadência, se as medidas preparatórias, a que se refere, forem iniciadas antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. A mesma hipótese redutora ocorreu quando da enunciação do § 4º do art. 150, assim redigido:

"Art. 150 ...

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se

homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação", onde, salvo as hipótese de dolo, fraude ou simulação para os quais prevalece o prazo do item I do art. 173, a decadência é de 5 anos corridos a partir da ocorrência do fato gerador" ¹⁹.

É evidente que o prazo em que a decisão definitiva nascerá não poderá ser superior a 5 anos (a meu ver) e 5 anos e 4 meses (prazos à disposição do contribuinte de 120 dias no máximo, para suas impugnações e recursos) na opinião dos que adotam a "prescrição intercorrente", risco de, por prescrito o direito à ação, ficar extinto o crédito tributário, nos termos da legislação tributária.

Parece-me a interpretação mais adequada.

Quanto à hipótese do parágrafo primeiro, tenho entendido --e a maioria da doutrina comigo-- que o prazo de 5 anos referido estará sempre vinculado a uma medida preparatória iniciada antes do primeiro

¹⁹ *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 1, Ed. Resenha Tributária.*

dia do exercício posterior ao que o lançamento poderia ter sido efetivado. Nesta hipótese, a decadência ocorreria em prazo menor. Se a medida preparatória fosse iniciada após o primeiro dia do exercício posterior referido, automaticamente prevaleceria a hipótese do "caput" e não os 5 anos, representativos de um prazo redutor.

Não obstante algumas contestações ²⁰ e não ter sido ainda hospedada pela jurisprudência, considero seja esta a melhor doutrina, que poderia resumir da seguinte forma:

I- HIPÓTESE NATURAL

1. Lançamentos "ex-officio" e por declaração

1.1. Prazo normal: início no 1º dia do exercício posterior ao que o lançamento poderia ter sido executado;

1.2. Prazo com medida preparatória:

a. máximo: do número 1.1.

b. normal: 5 anos após a medida, se realizada antes do 1º dia do exercício posterior, ao que o lançamento poderia ter sido executado.

²⁰ Fábio Fanucchi, em seu livro "Decadência e Prescrição", 3a. ed., Ed. Resenha Tributária, 1976, apresenta as contestações mencionadas.

2. Lançamentos por homologação

Hipótese inocorrível pela antecipação do pagamento e homologação ficta. Há de se lembrar que pende de julgamento no Supremo Tribunal Federal, questão levantada pelo S.T.J. de que nos lançamentos por homologação, o prazo seria de 10 anos, contando os 5 anos a partir do decurso dos 5 anos necessários à homologação.

II- HIPÓTESE VÍCIO FORMAL

Prazo máximo, 10 anos, a contar do 1º dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Acredito sejam os prazos das três hipóteses mencionadas aqueles que extinguem o direito da Fazenda em constituir, na terminologia codificada, o crédito tributário de uma obrigação nascida com a ocorrência do fato gerador.

2. A PRESCRIÇÃO

"ARTIGO 174 A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 anos, contados da data da sua constituição definitiva.

§ 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".

Problema dos mais discutidos e ainda não pacificado, doutrinária ou jurisprudencialmente, no Brasil, diz respeito à prescrição e decadência de direito, consubstanciadas, nos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional, cuja origem não se encontra no modelo do anteprojeto preparado pelo eminente tributarista Rubens Gomes de Sousa ²¹

²¹ Os artigos do anteprojeto estavam assim redigidos: "Art. 212 O direito da Fazenda Pública exercer a atividade prevista na legislação tributária para a constituição do crédito tributário e para a imposição de penalidades prescreve no prazo de 5 anos, contados a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que surgiu a obrigação tributária principal, nos termos do disposto no art. 140, ressalvada a restituição desse prazo nas hipóteses expressamente previstas neste Código.

§ 1º Quanto aos tributos a que se refere o art. 175 o prazo fixado neste artigo começa a correr no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o contribuinte, ou o terceiro legalmente obrigado, tenha exercido a atividade referida no mesmo artigo, ou em caso de omissão ou inexatidão, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que tenha sido feita pela autoridade administrativa competente a primeira verificação, de que pudesse resultar o lançamento de ofício previsto no § único do mesmo artigo.

§ 2º A lei tributária competente poderá fixar expressamente prazo menor que o previsto neste artigo, observadas as demais disposições dele constantes.

Art. 213 A prescrição não começa a correr enquanto a ocorrência do fato gerador do tributo, ou a prática da infração, não cheguem ao conhecimento da autoridade administrativa competente, por qualquer das seguintes

pois de forma mais complexa --e nem por isto mais elucidativa-- tratou dos dois institutos.

As críticas da Comissão Revisora ²², a fórmula do projeto, bastante desligada da sua origem ²³, e que

razões: I. dolo, fraude, simulação ou ocultação por parte do contribuinte ou de terceiro em benefício daquele; II. omissão do cumprimento de obrigação tributária acessória, ainda que sem dolo ou fraude, por parte do contribuinte ou de terceiro em benefício daquele.

Art. 214 A prescrição suspende-se pela notificação regular, ao contribuinte ou seu representante, do lançamento efetuado de ofício pela autoridade administrativa, ou de qualquer medida preparatória do lançamento, determinada pela mesma autoridade, ainda que o referido lançamento ou medida preparatória sejam posteriormente anulados ou revogados por decisão administrativa ou judicial.

§ único. A prescrição suspensa recomeça a correr: I. a data em que se tornar definitiva a decisão administrativa, ou passar em julgado a decisão judicial, que tiver anulado ou revogado o lançamento ou a medida preparatória referidos neste artigo; II. a data do último ato praticado em processo administrativo ou judicial e não seguido de outro no prazo de 30 dias, salvo quando aquele ato seja um despacho cujo cumprimento incumba ao contribuinte ou a terceiro, determine a realização de diligência, ou esteja sujeito a reclamação ou recurso voluntário; III. A data do cumprimento do despacho ou da realização da diligência, a que se refere a alínea II; IV. a data da expiração do prazo legal de interposição da reclamação ou recurso, referidos na alínea II, quando não interpostos.

Art. 215 Não se aplicam à prescrição dos créditos tributários as causas, de acordo com o direito privado, suspendem ou interrompem a prescrição.

Art. 216 Em nenhum caso a prescrição poderá exceder de 30 anos, contados na forma do disposto no art. 212 e seu § 1º.

²² *Art. 212 O Dr. Carlos da Rocha Guimarães sugeriu, preliminarmente, a adoção do critério da imprescritibilidade do crédito tributário, sendo vencido. Prevaleceu a seguinte sugestão do Dr. Tito Rezende: Art. 212 Para que a disposição não se torne prejudicial ou inconveniente, quanto a certos tributos --propomos que, em vez de 5 anos--, se diga: 10 anos. Em vez de para a constituição do crédito tributário, diga-se: para estabelecer o crédito tributário. A respeito, veja-se o que dissemos quanto aos arts. 166 e 168. Ficaram vencidos os Drs. Carlos da Rocha Guimarães, que afastada a preliminar de imprescritibilidade opinava pelo prazo de 30 anos, e Gilberto de Ulhôa Canto, que foi pela permanência do prazo de 5 anos, que está consignado no anteprojeto.*

§ 1º Mantido, com a seguinte alteração sugerida pelo Dr. Tito Rezende: "Art. 212, § 1º Parece que, se nos casos do art. 175 não se aplica o critério do lançamento e não há, pois, exercício --o prazo deve correr da data do fato gerador". Vencido o Dr. Gilberto de Ulhôa Canto, que sugeria o seguinte: "Art. 212 A fixação do termo inicial, feita pelo § 1º, não nos parece que possa prevalecer. A prescrição funda-se hoje em dia, muito

ficou sendo aquela da lei, com ligeiras alterações, e a farta doutrina ²⁴, com jurisprudência insuficiente,

mais na necessidade de estabilidade das relações jurídicas, do que na punição do inerte, se prevalecesse esta última razão, seria justo não admitir prescrição de direito não exercível por falta de conhecimento do fato. Mas, em nome da estabilidade, não é aceitável a tese adotada. Deve o termo inicial correr da data do ato, facultando-se ao fisco o direito de punir a ante-data ou a post-data, e mesmo a falta de data". Art. 214 Aprovada a seguinte sugestão do Dr. Gilberto de Ulhôa Canto: "Art. 214 No inciso II do § único conviria acrescentar: "... ou por qualquer circunstância outra, não possa prosseguir nesse prazo", cabendo nessa fórmula, entre outras situações, o impedimento judicial". "Art. 215 Suprimir. Pelo art. as causas constantes dos arts. 170 a 172 do Código Civil não se aplicariam à Fazenda, o que não é justo". Art. 216 Mantido, contra o voto do Dr. Carlos da Rocha Guimarães, coerente com o que sustentou o propósito do art. 212.

²³ *"Art. 138 O direito da Fazenda Pública exercer a atividade prevista na legislação tributária para a constituição do crédito extingue-se, salvo quando menor prazo seja expressamente fixado na lei tributária, com o decurso do prazo de 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 definitivamente a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

§ 1º Considera-se iniciado o exercício da atividade a que se refere este artigo pela notificação, ao contribuinte, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

§ 2º O direito a que se refere este artigo fica definitivamente extinto com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que foi iniciado o exercício da atividade nele referida.

§ 3º Em caso algum o direito referido neste artigo poderá ser exercido depois de decorridos trinta anos, contados da data do fato gerador da obrigação.

Art. 139 A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 anos contados da data da sua constituição definitiva.

§ 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 extra-judicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor".

²⁴ *Vide: Sebastião de Oliveira Lima - "A decadência tributária à vista de julgado do Tribunal Federal de Recursos", Cefir nº 73, p. 15; J. de Paula Codeço "Um problema de decadência", Cefir nº 73, p. 11; Fábio Fanucchi, "Ainda a decadência do direito de lançar tributos", nº 73, p. 23; Hélio Graça Castanheira, "O instituto da decadência no campo do Direito Tributário", comentário 1.3, Resenha Tributária; Rafael Moreno Rodrigues, "A decadência do direito de lançar imposto de renda, devido pelas pessoas físicas e jurídicas", n.ºs. 10, 11 e 12, comentário 1.3, Resenha Tributária; Fábio Fanucchi, "A decadência e a prescrição em Direito Tributário", na coletânea 2 de Ruy Barbosa Nogueira, Ed. Bushatsky; Rubens Approbato Machado, "A decadência e a prescrição no Direito Tributário" (Temas de Direito Tributário e Ciência das Finanças, 1971); além dos livros onde a*

surgida após o novo direito, não serviram, até o presente, para pôr termo a discutida questão.

O que pretendo demonstrar, neste breve estudo de pura exposição de minha interpretação, é que todo o problema concernente à decadência, ao momento da constituição do crédito tributário, à sua exigibilidade e suspensão administrativa, mas não judicial, está relacionado --e de forma indelével-- à formulação legislativa sobre a prescrição.

Reza o "caput" do art. 174 que:

"A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em 5 anos, contados da data da sua constituição definitiva".

Ora o referido artigo diz claramente que, após 5 anos de constituição definitiva do crédito tributário, perderá a Fazenda Pública, o direito à ação judicial para cobrança do mesmo.

matéria é tratada como Aliomar Baleeiro, "Direito Tributário Brasileiro", Ed. Forense; Fábio Fanucchi, "Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária; Ruy Barbosa Nogueira, "Direito Financeiro", Ed. Bushatsky, devendo-se ressaltar quanto ao último autor alguns excelentes pareceres onde a matéria é abordada de forma original.

Desta forma, a primeira pergunta que se coloca é aquela de saber quando é que se constitui definitivamente o crédito tributário.

A resposta é dada pelo próprio legislador, no art. 142 "caput" que diz:

"Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível ²⁵.

Ora, a constituição do crédito tributário só poderá ser executada através da autoridade administrativa

²⁵ O artigo 139 do CTN define o que seja crédito tributário: "O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta", e o art. 113 o que seja obrigação tributária: "A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

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

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

(singular) encarregada do lançamento, ato que se compõe dos seguintes elementos:

- a) é um procedimento administrativo;
- b) em que o fato gerador da obrigação correspondente é verificado;
- c) em que a matéria tributável é determinada;
- d) em que o montante do tributo é calculado;
- e) em que o sujeito passivo é identificado;
- f) em que, se for o caso, a penalidade cabível é proposta ²⁶.

Pela definição do art. 142, a constituição do crédito tributário pelo lançamento ²⁷ decorre de um procedimento administrativo ao fim do qual as cinco ocorrências das letras "b" a "f" são individualizadas e completadas ²⁸.

²⁶ *O auto de infração é lançamento porque, quando de sua lavratura, ocorrem as 6 hipóteses acima mencionadas, destacando-se o aspecto de que a penalidade, no auto de infração, é apenas proposta.*

²⁷ *Vide o trabalho do Dr. Américo Masset Lacombe sobre lançamento nos Comentários ao CTN, Ed. Saraiva, 1999, coordenação minha.*

²⁸ *Se doutrinariamente o lançamento na literatura nacional e estrangeira tem sido estudada de forma mais ampla, o direito brasileiro, todavia, positivou o instituto nas formas do artigo acima, delimitando as suas características àquelas dimensões. Sugerimos, todavia, a leitura dos livros "Teoria do Lançamento Tributário" de Ruy Barbosa Nogueira (Ed. Resenha Tributária) e de Alberto Pinheiro Xavier, "Conceito e Natureza do ato tributário" (Ed. Juriscredi Ltda.) para maior compreensão do instituto.*

Ocorre que o procedimento administrativo mencionado, sendo mero conjunto de atos, enquanto não completado nos termos do artigo 142, não constitui lançamento, e, portanto, não representa crédito tributário definitivamente constituído ²⁹.

O legislador --para deixar bem claro que a constituição definitiva ou a extinção definitiva do direito de constituição do crédito tributário depende do fato de ser completado num período de 5 anos-- declara, no § único do artigo 173, que:

"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"
³⁰.

²⁹ Todos os atos administrativos entre o termo de abertura de fiscalização e o auto de infração constituem o procedimento administrativo, a que se refere o art. 142 do CTN.

³⁰ Medida preparatória típica é o início de uma fiscalização.

De notar-se que a lei fala em "início de constituição do crédito tributário" a partir de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (ato por meio do qual a constituição se completa). E fala em extinção "definitiva" do direito à constituição do crédito tributário, que só pode ser, por consequência, de crédito definitivamente constituído.

Ora, o procedimento administrativo a que se refere o § único do art. 173, evidentemente, ainda não é lançamento, porque lhe faltam os demais componentes mencionados no art. 142. Isto vale dizer, que enquanto não houver crédito constituído, a decadência é ocorível no prazo de 5 anos estipulado no citado artigo.

No momento, todavia, em que há o lançamento, não se pode falar mais em decadência, começando, a partir daí, a correr o prazo prescricional a que alude o art. 174 ³¹.

Encerrado o lançamento, com os elementos mencionados no art. 142 do CTN e regularmente notificado o contribuinte, nos termos do art. 145 do

³¹ *Vide os trabalhos de Fábio Fanucchi atrás citados, onde declara que onde termina a decadência, começa a prescrição.*

CTN, o crédito tributário estará definitivamente constituído ³².

A hipótese do art. 145, de alteração do lançamento, representa, apenas, que um novo crédito tributário foi constituído a partir de um novo lançamento e que o crédito tributário anteriormente constituído deixou de existir. O art. 145 cuida de uma "novação tributária" e, portanto, de uma nova situação criada, a partir de recursos próprios da legislação tributária. A meu ver, a impropriedade terminológica não desnatura as características de efetiva "novação" aludida no referido dispositivo.

É de se lembrar que, na lei, a constituição definitiva do crédito tributário torna-o exigível, sendo evidente que, se o sujeito passivo não concordar com o ele, terá direito de opor-se à sua exigibilidade, que fica administrativamente suspensa, nos termos do art. 151 do CTN, assim expresso:

"Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I. o depósito do seu montante integral;

³² Art. 145 O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I. impugnação do sujeito passivo; II. recurso de ofício; III. iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.

II. moratória;

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

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

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

VI. o parcelamento.

§ único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes".

A suspensão do crédito tributário é sempre administrativa, mesmo que por ordem judicial, pois representa uma não ação da Administração, imobilizada no seu direito exigencial, por força de lei ou da Justiça.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário constituído, todavia, não tira do crédito tributário as suas características de definitivamente constituído, apenas o torna administrativamente inexigível. Por decorrência, também, judicialmente.

Dentro dessa linha de raciocínio que me parece ter sido a do legislador, o crédito tributário definitivamente constituído e administrativamente suspenso, poderá vir a ser, quando levantada a suspensão, judicialmente inexigível, se tiver ocorrido a prescrição ³³.

Com efeito, se a prescrição começa a correr da data da constituição definitiva do crédito tributário, o fato de o crédito tributário definitivamente constituído ser inexigível é absolutamente irrelevante para a ocorrência da prescrição.

A prescrição, que começa a correr da constituição definitiva do crédito tributário, tem vias próprias para ser interrompida e, dentre elas, nenhuma

³³ Já citei em outros trabalhos meus, algumas decisões judiciais para questões referentes ao crime de sonegação em que se pretende dar ao lançamento um conteúdo mais extenso (Vide: *Direito Tributário 2 e 3* editados por Bushatsky e *Infrações e Penalidades Tributárias na LTR Ed. nº 6/74*). Evidentemente, a matéria foi examinada à luz da doutrina e não da lei, e para outra finalidade. Nelas não se examinou todo o capítulo do lançamento no CTN, razão pela qual inválidas para o estudo presente. Em meu entendimento, o processo administrativo para apuração da legitimidade de lançamento e aplicação da penalidade proposta só poderá chegar a uma de 3 conseqüências: Ou confirmar a constituição do crédito tributário, o que demonstra que sempre esteve constituído, ou alterá-lo constituindo UM NOVO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, ou eliminá-lo com o que se caracteriza a sua ilegalidade. Aqueles que vêem nesta terceira hipótese o argumento de que o lançamento ainda não ocorreu, porque pode ser considerado inexistente, enfrentam a séria dificuldade de, nas anulações judiciais de decisões administrativas, justificarem de que maneira pode ser considerado lançamento aquilo que a Justiça considera também inexistente.

relacionada com as formas administrativas da suspensão.

Reza o § único do artigo 174 que 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 extra-judicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor".*

Verifica-se, de plano, que da suspensão mencionada no art. 151 não se cogita.

Por outro lado, a lei fala claramente em 3 formas judiciais de interrupção e de uma extra-judicial, QUE REPRESENTA CONFISSÃO.

O aspecto de dúvida, que poderia ser levantado pelo item I (citação pessoal do devedor), fica totalmente esclarecido quando se percebe que o lançamento só pode ser notificado (art. 145) e o conhecimento do

devedor passa a decorrer de uma Notificação e não de uma citação, como judicialmente ocorre ³⁴.

Por esta razão, o sujeito passivo do crédito tributário é notificado, administrativamente, e citado, judicialmente.

Ora, a primeira forma interruptiva diz respeito à própria ação de cobrança judicial, ao contrário das demais.

As outras formas, todavia, visam, em meu entender, a dar à Fazenda a possibilidade interruptiva, principalmente a segunda, se impossibilitada de exigir seu crédito administrativamente, pelas suspensões previstas no art. 151 do CTN.

Com efeito, se suspensa a exigibilidade do crédito tributário e próximo o termo final do período prescricional que acarreta a extinção do direito adjetivo à ação, tem a Fazenda Pública o recurso,

³⁴ Vide *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, vol. 8, p. 248 e 249, Ed. Borsoi, Citação - é, em resumo, o chamamento judicial da parte, feito no início de ação contra ela intentada, ou de outro processo em que tenha interesse para defender-se ou intervir, acompanhando-lhe o andamento, em todos os seus termos, até final sentença. Mas, quer em doutrina, quer em lei, nem sempre a palavra citação tem sido reservada para este ato inaugural da lide, cujos efeitos se prolongam até o fim: antes tem servido, genericamente, para designar quaisquer chamamentos judiciais, seja no início da causa, seja no curso dela, para praticar algum ato (citações especiais ou particulares).

pelo protesto judicial, de continuar titular do direito a agir judicialmente, quando eliminadas as causas da suspensão.

A interpretação acima permite conciliar as diversas correntes doutrinárias, a partir da compreensão de que, se a decadência não se interrompe ³⁵, uma vez constituído o crédito tributário dela não mais se cogita. Por outro lado, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não desvirtua a sua natureza, de tal forma que este continua constituído, mas já com os ponteiros do relógio correndo, em termos de exigência judicial.

As formas de interrupção da prescrição, finalmente, permitem à Fazenda uma múltipla variedade de procedimentos judiciais e até extra-judiciais para assegurar seu direito à ação, mesmo que administrativamente suspensa a exigibilidade do crédito ³⁶.

³⁵ Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário, Forense*, p. 515, "III. Extinção definitiva - Por isso que se trata de prazo de decadência, o parágrafo único do art. 173, estatui que o direito de constituir-se o crédito tributário pelo lançamento ficará extinto definitivamente pelo decurso dos 5 anos, contados do dia em que o sujeito passivo foi notificado de qualquer medida preparatória do procedimento do art. 142 e segs. Repita-se que prazo de decadência não se interrompe: o procedimento para constituição do crédito precede à notificação. Esta não interrompe o prazo de decadência: marca-lhe o ponto inicial no tempo".

³⁶ No agravo de petição 193.567 de Sorocaba, a 6ª Câmara Cível do Tribunal de Alçada de São Paulo decidiu pela tese acima exposta (Resenha

Somente a interpretação acima parece-me dar real utilidade ao item II do § único do art. 174 do CTN, que seria absolutamente inútil dentro de qualquer outro contexto exegético.

Nada obstante, o Supremo Tribunal Federal tem entendido que não há fluência de prazo prescricional entre a constituição definitiva do crédito tributário e o encerramento do processo administrativo, com o que só a partir deste momento passa a correr a prescrição. E a Lei 6830/80, embora em nível

Tributária 4.2, nº 27/74). Entre os fundamentos do acórdão encontra-se a seguinte justificação:

"A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 anos, contados da data da sua constituição definitiva".

Esta "constituição definitiva", é, em nosso direito positivo, função do lançamento, consoante se depreende do art. 142, do Estatuto citado: "Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento" (grifamos).

Cabe, pois, no presente caso deduzir que o crédito em que se funda a cobrança executiva, existente por simples efeito da escrituração das vendas, resultou constituído pela verificação oficial descrita no auto de infração e notificação do devedor, fato este ocorrido a 6 de agosto de 1965. Ora esta ação de cobrança foi ajuizada a 17 de junho de 1971, decorridos bem mais de 5 anos da constituição do crédito tributário.

As causas da interrupção da prescrição se limitam às taxativamente catalogadas no citado artigo 174, parágrafo único, a saber:

I. citação pessoal feita ao devedor;

II. protesto judicial;

III. ato judicial que constitua em mora o devedor; e

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

Nenhuma dessas causas se faz presente.

Sucederam-se, na verdade, circunstâncias que tornaram inevitável a interrupção do processo administrativo e a grande demora da sua conclusão, seguindo-se após o lançamento, a constrangida promulgação da Lei Estadual 9301-A, ato posteriormente anulado.

Tratam-se, contudo de circunstâncias que embora justificativas da demora da Fazenda em iniciar a ação de cobrança, não são previstas entre as causas interruptivas da prescrição" (grifos meus).

ordinário, pretendeu estender tal prazo além do CTN, com alguns juízes entendendo que poderia fazê-lo. A matéria ainda está, portanto, em aberto.

Lembro, finalmente, que em 18 de abril de 1995, o S.T.J. assim decidiu sobre a decadência nos lançamentos por homologação:

“EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL Nº 44.260-3/PR (94/0034809-6)

RELATOR ORIGINÁRIO: O EXMO. SR. MIN. DEMÓCRITO REINALDO

RELATOR P/ACÓRDÃO: O EXMO. SR. MIN. HUMBERTO GOMES DE BARROS

EMBARGANTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

EMBARGADOS: WILSON SANTO FUGI E OUTROS ADVS.: DRS. MARIA DIONNE DE ARAÚJO FELIPE E OUTROS E LYLIAN RODRIGUES JOHANSEN E OUTROS

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

- O tributo arrecadado a título de empréstimo 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 5 anos, contados do termo final do prazo deferido ao Fisco, para apuração do tributo devido.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da 1ª. Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por maioria, rejeitar os embargos, vencidos os Ministros Demócrito Reinaldo (Relator) e Milton Luiz Pereira que os recebiam. Os Ministros César Asfor Rocha, Américo Luz, Hélio Mosimann e Peçanha Martins votaram com o Min. Humberto Gomes de Barros (Relator para acórdão). Ausente, justificadamente, o Sr. Min. Antonio de Pádua Ribeiro.

Brasília, 18 de abril de 1995 (data do julgamento).

Ministro GARCIA VIEIRA – Presidente

Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, Relator”

37,

tendo, todavia, no dia 7 de abril de 2001 voltado à interpretação dominante na doutrina com o acórdão que se segue:

*“EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP
101.407-SP (98.88733-4)*

*RELATOR: O EXMO. SR. MINISTRO ARI
PARGENDLER*

EMBARGANTE: MISSIATO S/A IND. E COM.

ADVS.: DRS. JOSÉ LUIZ MATTHES E OUTROS

EMBARGADA: FAZENDA DO ESTADO DE SP

*ADVS.: DRS. CARLA PEDROZA DE ANDRADE E
OUTROS*

*EMENTA: 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 artigo 150, § 4º, do Código Tributário
Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de
5 anos a contar da ocorrência do fato gerador; a*

³⁷ *D.J. 22/5/1995.*

incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquele em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no art. 173, I, do CTN. Embargos de divergência acolhidos.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da 1ª. Seção do STJ, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, receber os embargos, nos termos do voto do Sr. Min. Relator Peçanha Martins. Os Srs. Ministros Nancy Aldrighi, Garcia Vieira, Francisco Peçanha Martins, Milton Luiz Pereira, Eliana Calmon e Paulo Gallotti votaram com o Sr. Min. Relator. Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Franciulli Netto e José Delgado.

*Brasília, 7 de abril de 2000 (data do julgamento)
Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROSA,
Presidente*

Ministro ARI PARGENDLER, Relator”³⁸.

³⁸ D.J. 8/5/2000.

Antes de passar a responder às questões formuladas, transcrevo as conclusões do I e XII Simpósios Nacionais de Direito Tributário dedicados aos temas “Decadência e Prescrição” e “Lançamento”:

“1ª. questão: Que é constituição definitiva do crédito tributário?”

CONCLUSÃO DO PLENÁRIO: Há constituição definitiva do crédito tributário, quando houver ato administrativo regularmente notificado, ou homologação nos termos do art. 150 do CTN, que preencha os requisitos do art. 142 do referido Código, tornando a obrigação extinta (art. 150 do CTN), ou líquida, isto é, certa quanto à sua existência e determinada quanto a seu objeto (art. 1533 do Cód. Civil).

2ª. questão: O auto de infração representa constituição do crédito tributário?”

CONCLUSÃO DO PLENÁRIO: O auto de infração, quanto simplesmente ato de proposição de penalidade, não é constitutivo de crédito tributário; será constitutivo na parte em que contenha exigência de tributo, se observados os requisitos do art. 142 do CTN.

3ª questão: Existe uma constituição provisória do crédito tributário?

CONCLUSÃO DO PLENÁRIO: Não há lançamento provisório.

A possibilidade de alteração do lançamento não impede que seja considerado completo. Admitir o contrário resultaria na impossibilidade de considerar definitivo o lançamento de tributo notificado ao contribuinte.

4ª questão: A exigibilidade do crédito tributário é elemento fundamental na sua constituição, ou sua suspensão não altera a natureza daquele?

CONCLUSÃO DO PLENÁRIO: A exigibilidade do crédito tributário, porque inerente a ele, é elemento fundamental à sua constituição; a sua suspensão não altera a natureza do crédito.

5ª questão: A suspensão da exigibilidade do crédito tributário paralisa a prescrição, ou apenas a interrupção tem este poder?

CONCLUSÃO DO PLENÁRIO: A suspensão da exigibilidade do crédito tributário acarreta a suspensão da contagem do prazo prescricional, não havendo, nesse sentido, que se falar em interrupção. A suspensão da contagem, nesse caso, fica condicionada à observância de prazos do processo tributário administrativo que, se

inobservados, determinam a contagem intercorrente, pelas determinações do art. 151, inc. III, do CTN.

CONCLUSÃO DAS COMISSÕES: O prazo de prescrição só se suspende nos casos previstos em lei. Assim, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não paralisa a prescrição, salvo a hipótese contida no art. 155, § único, do CTN.

6ª. questão: Em que casos se deve utilizar o recurso do protesto judicial, segundo hipótese de interrupção da prescrição?

CONCLUSÃO DO PLENÁRIO: O protesto judicial é uma medida prevista no Código de Processo Civil, visando, entre outras finalidades, a proceder à conservação e ressalva de direitos de quem promove (art. 867 do CPC), inclusive a interrupção do prazo prescricional”³⁹;

“1ª. questão: À luz do direito positivo, o lançamento é um ato (ou um procedimento) indispensável em todos os tributos?

RESPOSTA: À luz do direito positivo o lançamento é um ato indispensável em todos os tributos (aprovada por maioria).

³⁹ *Caderno de Pesquisas Tributárias vol. 3, Co-ed. Centro de Extensão Universitária/Ed. Resenha Tributária, 2ª. tiragem, 1991, p. 441/443.*

O lançamento não é indispensável em todos os tributos, podendo existir hipóteses em que o surgimento da obrigação e sua satisfação ocorram sem a necessidade de expedição de um ato administrativo (ou cumprimento de um procedimento) específico, como, aliás, tem sido reconhecido pela Jurisprudência (posição minoritária).

2ª. questão: Quais as conseqüências jurídicas da inexistência de indicação expressa dos motivos (legal ou de fato) do lançamento; ou da sua alteração no curso do procedimento administrativo ou judicial pelo julgador?

RESPOSTA: A conseqüência jurídica da inexistência de indicação expressa dos motivos do lançamento é a sua nulidade. Se o julgador (administrativo ou judicial) reconhece a irregularidade da motivação, ele deve declarar a nulidade do lançamento não lhe cabendo alterar a motivação deste, que compete à autoridade lançadora.

3ª. questão: Qual a natureza jurídica do lançamento por homologação?

RESPOSTA: Lançamento por homologação é ato comissivo ou omissivo da autoridade administrativa, de aplicação da lei a fato gerador

de tributo que, legalmente, seja antecipado pelo sujeito passivo, implicando a ratificação do acerto do pagamento efetuado e a extinção da obrigação tributária.

4ª. questão: Em face do art. 142 do CTN, aplica-se ao lançamento a denominada “presunção de legitimidade” do ato administrativo que atribui o ônus da prova ao administrado?

RESPOSTA: Ao lançamento não se aplica a presunção de legitimidade do ato administrativo, cabendo à autoridade administrativa a comprovação da ocorrência do fato gerador”⁴⁰.

a) Questões propostas:

1) O tema “lançamento tributário e decadência” ainda suscita interesse capaz de justificar uma pesquisa entre os doutrinadores, ou já está suficientemente esclarecido na doutrina jurídica brasileira?

- A resposta é não, faltando manifestação da Suprema Corte e sendo ainda contraditória a do Supremo Tribunal de Justiça.

⁴⁰ *Caderno de Pesquisas Tributárias vol. 13, Co-ed. Centro de Extensão Universitária/Ed. Resenha Tributária, 1988, p. 698/699.*

2) O estudo do tema desperta interesse prático?

- Sim, visto que os lançamentos de ofício têm sido multiplicados, em face da crise nacional, gerando um apetite insaciável dos técnicos despreparados de uma Federação arcaica, com pouco respeito aos direitos dos cidadãos.

3) O tema tem sido freqüente na doutrina?

- Sim.

4) Como a jurisprudência tem apreciado a questão do lançamento e da decadência?

- Respondido no corpo do estudo retrocitado, ao comentar os artigos 173 e 174 do CTN.

5) O que é lançamento tributário? É ato ou é procedimento?

- Respondido no corpo do trabalho. É ato e procedimento.

7) No direito brasileiro, existe tributo sem lançamento? Qual?

- Na substituição tributária denominada “para frente”, há tributação na ocorrência de fato gerador inexistente, que pode ou não ocorrer no futuro. Nos lançamentos por homologação, há fato gerador e pagamento, independente do lançamento, que se prescreve cinco anos após a ocorrência de fato gerador, nos termos do artigo 150 § 4º do CTN.

8) Quais as modalidades de lançamento, e como se caracteriza cada uma delas?

- Estão descritas nos artigos 142, 149 e 150 do CTN, assim redigidos:

“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.

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

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

I. quando a lei assim o determine;

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

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

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

V. quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no

exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

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

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

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

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

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

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

referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

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

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

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

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

No momento, de rigor, se realizam os lançamentos por homologação e de ofício, em face da quase

abolição do lançamento por declaração, na “praxis” impositiva.

9) Qual a distinção essencial entre o lançamento por declaração e o lançamento por homologação?

- No lançamento por declaração, o contribuinte faz sua declaração, que após ser examinada pelo Fisco, procede ao lançamento, apenas neste instante constituído o crédito. No lançamento por homologação, não. O contribuinte calcula o tributo, faz o recolhimento e o Fisco pode ou não proceder ao lançamento, decaindo o direito ao lançamento suplementar, segundo a mais recente e correta exegese do Superior Tribunal de Justiça, cinco anos após a ocorrência de fato gerador da obrigação tributária.

10) Objeto da homologação é o pagamento, ou a atividade de apuração do crédito tributário?

- Os dois, visto que se houver notificação do pagamento, o lançamento de ofício se fará pela diferença, mas a parte paga resta homologada, expressa ou tacitamente. A verificação de crédito suplementar é mera decorrência da verificação do

“quantum” já pago comparando-o com o direito que pretende ter o Poder Público.

11) 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: (a) homologar a apuração e notificar o contribuinte para efetuar o pagamento, ou defender-se? (b) Nesta hipótese não se justifica a notificação, devendo ser desde logo inscrita a quantia correspondente como dívida ativa? (c) tem-se caso de lançamento por declaração, ou de lançamento de ofício?

- Na minha opinião, declarado o crédito e não pago, deveria o contribuinte ser notificado para pagá-lo ou defender-se. Esta tese, todavia, foi repudiada pela jurisprudência, que permite a imediata execução do crédito não pago, independente de um processo administrativo com o direito a ampla defesa. Vencido, mas não convencido, entendo que a eliminação da instância administrativa fere o artigo 5º inciso LV da Constituição Federal assim redigido:

“LV. Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são

assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

12) Se o sujeito passivo faz a apuração do crédito tributário, e antecipa o pagamento correspondente, o lançamento de eventuais diferenças é um lançamento de ofício, ou uma revisão de ofício de um lançamento por homologação?

- É um lançamento de ofício.

13) O que é a decadência do direito de lançar, e qual o prazo em que esta se opera?

- A matéria foi respondida no corpo do artigo, podendo resumir que se trata da pena que o Poder Público recebe por omissão no direito de constituir o crédito tributário, após o nascimento da obrigação. Os prazos são aqueles referidos no corpo deste estudo, sendo de cinco anos no mínimo a partir do fato gerador e 10 anos no máximo, nas hipóteses de erro formal.

14) Como se distingue decadência de prescrição, no Direito Tributário?

- Respondida no corpo do estudo, sendo a prescrição a pena por omissão, com prazo de cinco anos, com possível interrupção, para executar judicialmente o crédito já constituído. A decadência exterioriza a pena a que o Erário está sujeito por deixar de constituir o crédito tributário da obrigação nascida. Não há interrupção na decadência, sendo apenas possível na prescrição.

15) O termo inicial do prazo de decadência é o mesmo, seja qual for a modalidade de lançamento?

- Sim. A partir do nascimento da obrigação tributária o prazo final para que ocorra pode variar entre cinco anos contados do fato gerador, até 10 anos, nos casos de erro formal.

16) O prazo para fazer a revisão do lançamento depende da modalidade deste, ou será o mesmo em qualquer caso?

- Depende da modalidade deste.

17) A data de entrega da declaração de rendimentos tem alguma relevância na contagem do prazo de decadência?

- Não, por ter se transformado em lançamento por homologação, em face da obrigação legal de recolhimento mensal, sendo a declaração final mera formalidade de ajuste.

18) Uma vez impugnada a exigência do tributo na via administrativa, tem o fisco algum prazo para concluir o processo administrativo em que se dá o acertamento da relação tributária? Qual o significado do parágrafo único, do art. 173, do CTN?

- Deveria ter, mas não tem. Defendo a teoria, transcrita no corpo deste trabalho, que seu prazo deveria ser o prazo prescricional, ou seja 5 anos. A jurisprudência parece ainda não ter se sensibilizado para esta forma de apenar o descaso decisório da Administração Pública, que pune qualquer atraso no pagamento de tributos, mas não é punida nos atrasos de julgamento, em postura própria dos senhores feudais em relação aos escravos da gleba. O § único do artigo 173 impõe um prazo decadencial a partir do nascimento da obrigação tributária e não do exercício a que se refere.

19) Existe algum outro aspecto relevante neste assunto, não versado nas questões anteriores?

- Os aspectos foram abordados no corpo deste estudo.

SP., 10/08/2001.

EMAIL: ivesgandra@gandramartins.adv.br

IGSM/mos/A2001-61 Lançamento tributário e a decad