

GUILHERME PINHEIRO BITTENCOURT

Prescrição e decadência tributária no STJ: o termo inicial do prazo decadencial do lançamento por homologação, segundo o REsp 973.733.

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Financeiro, como requisito final para obtenção de Certificado de Especialização em Direito Tributário.

**BRASÍLIA
FEVEREIRO DE 2015**

GUILHERME PINHEIRO BITTENCOURT

Prescrição e decadência tributária no STJ: o termo inicial do prazo decadencial do lançamento por homologação, segundo o REsp 973.733.

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Financeiro, como requisito final para obtenção de Certificado de Especialização em Direito Tributário.

Brasília, de fevereiro de 2015

Membro da Banca Examinadora

Membro da Banca Examinadora

Membro da Banca Examinadora

RESUMO

Nesta monografia será abordada a prescrição e a decadência tributária, bem como as modalidades de lançamento tributário, em razão dos temas estarem entrelaçados e serem necessários para o correto entendimento do tema abordado. Será dada especial atenção ao lançamento por homologação, principal objeto desta monografia, e o início do prazo decadencial para o lançamento no caso de pagamento parcial de tributos sujeito a esse lançamento. É analisada a jurisprudência do STJ sobre o assunto, o REsp 973.733, bem como o histórico de prescrição-decadência do Tribunal Superior. Devido a sua importância no litigioso tributário, serão vistas as posições do CARF na matéria abordada.

Palavras-chave: tributário, prescrição, decadência, lançamentos, STJ, CARF.

ABSTRACT

In this dissertation prescription and tax decay will be addressed as well as the procedures for tax assessment, as both of the issues are intertwined and necessary for the proper understanding of the subject. Special attention is given to the homologation launch, the main object of this monograph, and the beginning of the deadline for decay to the launch in case of partial payment of taxes subject to this release. It analyzes the Superior Tribunal de Justiça case law on the subject, REsp 973.733 and historical prescription-decay of the Superior Court. Due to its importance in the tax litigation, it will be seen the CARF positions on matters addressed.

Keywords: tax, prescription, decay, releases, STJ, CARF.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	06
CAPÍTULO I – O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.....	07
1– O LANÇAMENTO MISTO (OU POR DECLARAÇÃO).....	12
2 – O LANÇAMENTO DE OFÍCIO.....	13
3 – O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (AUTOLANÇAMENTO).....	15
CAPÍTULO 2 – DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO COMO FORMAS DE GARANTIR A SEGURANÇA JURÍDICA.....	17
1 – A DECADÊNCIA E A PRESCRIÇÃO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	20
CAPÍTULO 3 – A APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º DO CTN EM CONFRONTO COM O ART. 173, I, CTN.....	29
CAPÍTULO 4 – A POSIÇÃO DO CARF.....	34
CONCLUSÃO.....	40
REFERÊNCIAS.....	41

INTRODUÇÃO

Dormientibus non succurrit jus (o Direito não socorre aos que dormem). A afirmativa inicial se faz necessária para garantir a segurança jurídica e a estabilidade necessária as relações jurídicas do cotidiano, pois ninguém pode ser prejudicado pela inércia de outra parte.

Tendo em vista a premissa acima é que se criaram os institutos da decadência e da prescrição, que na área tributária são regulamentados pela Lei 5.172/1966, o Código Tributário Nacional (CTN). Porém, a legislação conta com uma letra confusa e que gera diversas interpretações. Este trabalho dedica-se ao estudo da controvérsia do início do prazo decadencial dos tributos lançados por homologação.

O instituto da prescrição e da decadência são desdobramentos do princípio da segurança jurídica, que no Direito Tributário possui uma feição particular muito importante: a previsibilidade das relações jurídicas como forma de manutenção das vias de produção.

Com a economia cada vez mais globalizada, o interesse pela segurança jurídica ultrapassa a esfera nacional, afetando o mundo inteiro, tendo em vista o nível econômico que o Brasil vem atingindo nos últimos anos, se tornando um lugar cada vez mais atrativo para investimentos, que serão tributados a sua maneira, e um sistema tributário confuso afastam tais investimentos ou os prejudicam.

Assim, a segurança jurídica atrai investimentos nacionais e estrangeiros, na medida em que o modelo econômico capitalista necessita de previsibilidade para gerar lucro.

Portanto, tais institutos deveriam servir para trazer segurança jurídica, mas não é o que ocorre na esfera tributária. No caso dos tributos lançados por homologação, há dúvida de qual o termo inicial do período de decadência nas hipóteses em que o contribuinte declarou o tributo ou recolheu parte do valor deste antecipadamente, se é o art. 150, §4º, CTN¹, ou se é o art. 173, I, CTN².

¹ 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

O art. 150, § 4º, CTN, diz que o prazo de decadência é de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador no caso de lançamento por homologação. Só que se o tributo não foi pago, o Fisco deverá lançá-lo, e sendo tal lançamento de ofício, o prazo decadencial iria para a regra comum do art. 173, I, CTN. Desta maneira, não há motivo algum para se aplicar o art. 150, § 4º, CTN.

O interesse do presente trabalho é estudar o instituto do lançamento e da decadência e prescrição em matéria tributária suficientes para análise do Recurso Especial 973.733³, julgado sobre a sistemática dos recursos repetitivos, e o seu efeito vinculante ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), de acordo com o exposto no art. 62-A⁴ do regimento interno deste.

administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

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

² 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;

³ Processo: REsp 973733 SC 2007/0176994-0, Relator(a): ministro Luiz Fux, Julgamento: 12/08/2009, Órgão Julgador: S1 - Primeira Seção, Publicação: DJe 18/09/2009.

⁴ Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

CAPÍTULO 1 – O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O nosso Código Tributário Nacional (CTN) utiliza-se da estrutura dualista da relação obrigacional, nas palavras de Américo Masset Lacombe⁵:

Essa teoria remonta ao direito antigo romano, que estabelecia como elementos da obrigação, além das partes, o *debitum* e a *obligatio*. O *debitum* era conceituado como o objeto da prestação, o que era devido, podendo ser um *dare*, um *facere*, ou um *non facere*. A *obligatio* constrange o devedor a pagar. Enquanto o *debitum* é um elemento não coativo, a *obligatio* é um elemento coativo.

[...]

Modernamente, a teoria dualista reaparece, em primeiro lugar, no Direito germânico, que fez a distinção entre *Schuld* (*debitum*) e *Haftung* (*obligatio*).

Tem-se assim então a diferenciação entre o *debitum* (*Schuld*), que seria o objeto intrínseco da relação obrigacional, que pode ser um dar, um fazer ou não fazer. Ao *debitum* o nosso CTN batizou como obrigação tributária.

Já a *obligatio* (*Haftung*), o nosso CTN batizou como crédito tributário. Esta é completamente diferente do *debitum* (*Schuld*). O crédito, na teoria obrigacional germânica, só surge com o descumprimento da obrigação, e serve para responsabilizar o devedor ao pagamento do credor.

No CTN, a obrigação tributária (*debitum*, *Schuld*, dar, fazer, não fazer) nasce com a ocorrência do fato gerador (arts. 113, § 1º e 114 do CTN), e dela decorre o crédito tributário (*obligatio*, *Haftung*, relação de responsabilidade patrimonial), de acordo com o art. 139, CTN:

Art. 113. 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.

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

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

⁵ LACOMBE, Américo Masset. **Lançamento**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 337.

Em seu art. 140, o CTN expressamente declara a autonomia de ambos os institutos:

Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

E no art. 141 do CTN, o legislador consagrou a obrigatoriedade da coação patrimonial do sujeito passivo, uma vez regularmente constituída a relação de crédito (*obligatio, Haftung*, relação de responsabilidade):

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

Isso decorre do fato da atividade administrativa ser plenamente vinculada a lei, não podendo discricionariamente se abster de cobrar o cumprimento da obrigação tributária (*debitum, Schuld*, prestação).

Porém, as contradições surgem com o art. 142 do CTN. Diz o artigo:

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

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

Assim, conforme expõe Luciano Amaro⁶, a necessidade do lançamento ocorre para que o sujeito ativo da obrigação tributária “*possa exercitar atos de cobrança do tributo, primeiro administrativamente, e depois (se frustrada a cobrança administrativa) por meio de ação judicial, precedida*

⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 368.

esta de outra providência formal, que é a inscrição do tributo como dívida ativa”.

O art. 142, CTN, se refere ao lançamento como procedimento administrativo, o que gerou discordância por grande parte da doutrina. Há quem considere o lançamento como ato complexo, o qual, por todos, citamos Américo Masset Lacombe⁷:

Hely Lopes Meirelles chama a atenção para que não se confunda procedimento com ato complexo, afirmando que neste se integra a vontade de vários órgãos para a obtenção de um mesmo ato, enquanto naquele são praticados vários atos, intermediários e autônomos, para obtenção de um ato final e principal. Ora, com exceção do lançamento misto, o que ocorre não são atos autônomos, mas simples manifestações de órgãos administrativos objetivando um ato final, sendo que no lançamento por homologação existe um ato simples.

Há também a consideração como ato simples, como Sacha Calmon Navarro Coelho⁸:

É ato jurídico-administrativo simples porque resulta da vontade e da competência de um único órgão da administração. A questão da revisão hierárquica e da modificabilidade do lançamento não implica colegialidade ou composição de vontades de vários órgãos na sua gestação.

Assim, fica claro que o lançamento é ato administrativo. A sua natureza jurídica, de acordo com o art. 142, CTN, é a de fazer subsunção da lei tributária ao caso concreto, por parte da administração pública, identificando a hipótese de incidência da norma e formalizando-a, por meio da verificação do fato gerador, da determinação da matéria tributária, do cálculo do montante devido, e, por fim, dando ciência ao sujeito passivo da obrigação tributária, bem como das penalidades aplicadas, se houver.

De acordo com o artigo 142, CTN, cabe obrigatoriamente a autoridade administrativa a constituição do crédito tributário (*obligatio, Haftung*, relação de responsabilidade), ao perceber que ocorreu a obrigação tributária (*debitum, Schuld*, prestação).

⁷ LACOMBE, Américo Masset. **Lançamento**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 344.

⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro, Editora Forense, 2010, p. 671.

Outras características do lançamento previstas no CTN são que o mesmo deve expressar a base imponível em moeda nacional⁹, é regido pela lei vigente à época de ocorrência do fato imponível (fato gerador)¹⁰, e uma vez constituído, é imutável, salvo as hipóteses do art. 145 do CTN¹¹, bem como alterações nos critérios jurídicos para a sua elaboração só devem valer para os fatos geradores que ocorrerem após a sua adoção¹², em respeito ao princípio da segurança jurídica.

Outra característica é a possibilidade de arbitramento do valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, em caso de erro na prestação de informações pelo sujeito passivo ou de documentos inidôneos, nos casos previstos no art. 148 do CTN¹³.

Porém, o fisco não pode arbitrar qualquer valor, devendo comprovar a má-fé do contribuinte. Neste sentido¹⁴:

⁹ Art. 143. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

¹⁰ Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

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

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

¹¹ 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 artigo 149.

¹² Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

¹³ Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

¹⁴ Processo: RE 599194 CE, Relator(a):Min. JOAQUIM BARBOSA, Julgamento: 14/09/2010, Órgão Julgador: Segunda Turma, Publicação: DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-08 PP-01610, Parte(s): MUNICÍPIO DE FORTALEZA, PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA, COLÉGIO BATISTA SANTOS DUMONT, SCHUBERT DE FARIAS MACHADO E OUTRO(A/S).

TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADE DE EDUCAÇÃO. ALEGADA DESCARACTERIZAÇÃO DE PROPÓSITO ASSISTENCIAL OU FILANTRÓPICO. SERVIÇOS ALEGADAMENTE PROVIDOS AOS GRUPOS SOCIAIS MAIS ABASTADOS E CAPAZES DE PAGAR ALTAS MENSALIDADES. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CARÁTER VINCULADO. OBSERVÂNCIA DA REGRA DA LEGALIDADE E DOS PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. É DEVER DA ENTIDADE FISCAL DEMONSTRAR A DESPROPORÇÃO ENTRE A ATIVIDADE ASSISTENCIAL AOS MAIS NECESSITADOS E O BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL.

1. Por respeito à regra da legalidade, à indisponibilidade do interesse público e da propriedade, a constituição do crédito tributário deve sempre ser atividade administrativa plenamente vinculada. É ônus da Administração não exceder a carga tributária efetivamente autorizada pelo exercício da vontade popular. **Assim, a presunção de validade juris tantum do lançamento pressupõe que as autoridades fiscais tenham utilizado os meios de que legalmente dispõem para aferir a ocorrência do fato gerador e a correta dimensão dos demais critérios da norma individual e concreta, como a base calculada, a alíquota e a sujeição passiva.**

2. Considerada a fundamentação utilizada pelo Tribunal de origem, de que haveria comprovação a favor da entidade-agravada sobre sua alegada filantropia, competia ao município-agravante indicar que, durante o procedimento de constituição do crédito tributário, ou no curso dos embargos à execução fiscal, a atividade assistencial desenvolvida era desproporcional ou irrisória em relação ao benefício constitucional recebido, de modo a escamotear atividade educacional voltada exclusivamente a agraciar determinado segmento social mais abastado.

3. Ausentes tais dados, aplica-se a orientação da Súmula 279/STF. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

Essas são as características genéricas do lançamento, que se divide em três modalidades distintas: o lançamento misto (ou por declaração), direto, e autolancamento (lançamento por homologação), cuidadas pelo CTN nos arts. 147, 149 e 150, que serão analisados individualmente.

1 – O LANÇAMENTO MISTO (OU POR DECLARAÇÃO)

O lançamento misto (ou por declaração) é regido pelo art. 147, do CTN, veja-se:

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

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

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

É o caso, por exemplo, do ITR, em que há uma série de exigências burocráticas para o seu efetivo pagamento que devem ser prestadas e declaradas pelo contribuinte, havendo posteriormente o lançamento pela administração pública.

2 – O LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Já o lançamento de ofício é regido pelo art. 149 do CTN:

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

I - quando a lei assim o determine;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em síntese, o lançamento de ofício se dá em duas hipóteses: quando a autoridade pública deve, sozinha, lançar o crédito tributário, e quando a mesma deve revisar lançamento anteriormente efetuado. Exemplos de tributos sujeitos a essa modalidade de lançamento é o IPTU e o IPVA, da qual a fazenda pública possui todos os dados necessários a constituição do crédito tributário, necessitando apenas notificar o contribuinte para o pagamento.

No caso do não pagamento do contribuinte em lançamento por homologação, a autoridade fiscal competente realizará o lançamento sozinha de ofício. Porém, este novo lançamento poderá ser contestado pelo contribuinte, conforme jurisprudência do STJ¹⁵:

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. AFERIÇÃO INDIRETA. ART. 33, § 6º, DA LEI N. 8.212/91. MEDIDA EXCEPCIONAL. CONTESTAÇÃO AO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA VERDADE REAL. PRECEDENTES.

1. A apuração indireta do tributo prevista no art. 33, § 6º, da Lei n. 8.212/91 guarda simetria com a previsão do lançamento por arbitramento do art. 148 do CTN, bem como de outros normativos existentes no campo tributário, e representa forma de constituição do crédito tributário, revestindo-se de excepcionalidade a ser aplicada quando verificada a absoluta ausência ou imprestabilidade da documentação contábil e fiscal da empresa, constituindo irregularidade insanável.

2. A aferição indireta perpetrada pela autoridade tributária não obsta o direito do contribuinte de, em observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, ilidir a presunção de legitimidade dos atos fiscais na constituição por arbitramento, pois somente a irregularidade insanável, entendida como aquela que inviabiliza no todo a apuração do tributo, justifica a constituição do crédito nesta modalidade.

3. O art. 33, § 6º, da Lei n. 8.212/91 bem como o art. 148 do CTN representam a concretização normativa do princípio da

¹⁵ Processo: REsp 1377943 AL 2013/0098898-0, Relator(a): Ministro HUMBERTO MARTINS, Julgamento: 19/09/2013, Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA, Publicação: DJe 30/09/2013.

verdade real em matéria tributária, dando azo para que a empresa contribuinte, rendendo homenagem ao citado princípio, possa contestar o lançamento tributário na via administrativa ou judicial.

4. Precedentes: REsp 1.201.723/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 14.9.2010, DJe 6.10.2010; REsp 830.837/MS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 1º.6.2010, DJe 23.6.2010; REsp 901.311/RJ, Rel. p/ Acórdão Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.12.2007, DJe 6.3.2008; REsp 549.921/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 21.6.2007, DJ 1.10.2007, p. 212. 5. Com efeito, a premissa jurídica firmada no acórdão dos embargos infringentes no sentido de que "a correção das irregularidades contábeis após a fiscalização não tem o condão de invalidar a aferição indireta dos tributos devidos" se contrapõe ao entendimento colacionado nos precedentes desta Corte, negando ao contribuinte a faculdade de fazer prova apta a infirmar as presunções que servira de base de cálculo do imposto. Recurso especial provido.

Assim, não é absoluto o lançamento realizado de ofício pela fazenda, podendo ser contestado pelo contribuinte.

3 – O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (AUTOLANÇAMENTO)

Por último, há o autolancamento, nomenclatura duramente criticada pela doutrina¹⁶, em virtude do lançamento ser ato privativo da fazenda pública, não podendo ser efetivado pelo contribuinte, que pode apenas contribuir para a sua formação. A essa modalidade de lançamento, a nomenclatura adequada é lançamento por homologação.

O lançamento por homologação encontra-se previsto no art. 150 do CTN:

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.

¹⁶ Por todos, LACOMBE, Américo Masset. **Lançamento**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 351.

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

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

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

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

O lançamento por homologação é o mais utilizado no ordenamento jurídico brasileiro. Comum a maioria dos tributos, que possuem fatos geradores instantâneos e recorrentes em curto espaço de tempo, visa facilitar a arrecadação tributária.

Nessa modalidade de lançamento, o sujeito passivo da obrigação tributária paga o valor devido, subsumindo sozinho a legislação tributária ao fato imponible. Não há adiantamento do pagamento, pois o pagamento já é devido a contar da ocorrência do fato imponible, ao contrário do que preleciona o art. 150, do CTN. O que há é pagamento sem prévio lançamento, conforme ensina Luciano Amaro¹⁷.

Após efetuado o pagamento, a administração tributária pode concordar com o valor, homologando-o expressa (art. 150, CTN) ou tacitamente (art. 150, § 4º, CTN), efetuando assim o lançamento.

Os §§ 2º e 3º do art. 150, CTN, cuidam na verdade de lançamento de ofício, já que sua hipótese de aplicação é a recusa da homologação, conforme exposto por José Antônio de Andrade Martins¹⁸, e conseqüentemente o lançamento suplementar do restante devido. Esta também é a lição de Américo Masset Lacombe¹⁹:

¹⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 391.

¹⁸ José Antônio de Andrade Martins *apud* AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 394.

¹⁹ LACOMBE, Américo Masset. **Lançamento**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 359.

Uma vez negada a homologação, a obrigação mantém-se, dando margem ao lançamento de ofício. Note-se que o que se extingue, por ocasião do pagamento, sob condição resolutiva da homologação ulterior é o crédito (*obligatio, Haftung*, relação de responsabilidade), mantendo-se a obrigação até a homologação pela Administração Fazendária. É esse o entendimento do § 2º. Mas, se os atos praticados pelo sujeito passivo ou terceiro, antes da homologação, não influem sobre a obrigação tributária (*debitum, Schuld*, relação de débito), conforme determina o § 2º, serão sempre considerados na apuração do saldo porventura devido e na imposição e graduação da pena, se for o caso, consoante determinação expressa do § 3º. Se o recolhimento do tributo, extinguido o crédito (*obligatio, Haftung*, relação de responsabilidade) sob condição resolutiva, não é suficiente para extinguir a obrigação (*debitum, Schuld*, relação de débito), no caso de este recolhimento ser insuficiente, o sujeito ativo, de ofício, efetuará um lançamento suplementar sobre a mesma obrigação da qual decorre o crédito, a fim de que possa existir uma perfeita adequação entre os dois elementos da relação obrigacional. Ao fazer o lançamento suplementar, de ofício, o sujeito ativo considerará a atividade do sujeito passivo anterior a esse lançamento decorrente da não homologação da atividade anterior. Efetuado o pagamento, extingue-se o crédito e a obrigação.

Por fim, o § 4º do art. 150 do CTN trata da decadência da constituição do crédito tributário quando o lançamento é feito por homologação, fugindo a regra trazida nos arts. 173 e 174, CTN. Em ambas a situação o prazo é de cinco anos, o que muda é o *dies a quo* (termo inicial). No caso do art. 150, § 4º, CTN, o termo inicial é o fato gerador, e no caso dos arts. 173 e 174, CTN, o termo inicial é o primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Essas questões, relativas à prescrição e a decadência serão melhores tratadas no próximo capítulo.

CAPÍTULO 2 – DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO COMO FORMAS DE GARANTIR A SEGURANÇA JURÍDICA

O instituto da prescrição e da decadência são desdobramentos do princípio da segurança jurídica, que no Direito Tributário possui uma feição particular muito importante: a previsibilidade das relações jurídicas como forma de manutenção das vias de produção.

As relações jurídicas não podem ficar suspensas por tempo indeterminado, pois, nas palavras de Luciano Amaro²⁰, “papéis perdem-se ou destroem-se com o passar do tempo. O tempo apaga a memória dos fatos, e, inexoravelmente, elimina as testemunhas”. Assim, a inércia de uma das partes não pode gerar um prejuízo eterno para a outra.

Importante citar lição de Heleno Taveira Torres²¹:

À luz do positivismo jurídico metódico-axiológico, compreende-se a segurança jurídica a partir do sistema jurídico segundo os valores institucionalizados e mediatizados por princípios, a permitir a abertura sistêmica para atualização e acomodação à realidade, ou, ainda, a incorporação institucionalizada de novos valores.

Não basta uma ordem objetiva de valores condensados em textos, princípios e programas normativos se estes não forem concretizados em cada caso. E compreender a Constituição como ordem de valores é aceitar uma concepção garantista de segurança jurídica quanto à efetividade dos direitos e liberdades que contempla.

O garantismo constitucional tributário, assim, desvela-se do compromisso da Constituição do Estado Democrático com a concretização da ordem axiológica ao longo de todo o Sistema Tributário, cogente para os atos de aplicação material dos tributos.

A segurança jurídica é necessária para uma economia estável e apta a integrar o mercado globalizado. É cediço que a segurança jurídica é um dos fatores determinantes para vários investimentos externos e internos, conforme

²⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 422.

²¹ CONJUR. **A segurança jurídica do sistema de tributação**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-set-12/consultor-tributario-seguranca-juridica-sistema-tributacao>>. Acesso em 14/9/2014 às 15h.

expresso por Celso Fernandes Campilongo²²: “a segurança jurídica pode, ainda, estimular o melhor funcionamento dos sistemas político, educativo e outros, que são cruciais para o desenvolvimento econômico.”.

Com a economia cada vez mais globalizada, o interesse pela segurança jurídica ultrapassa a esfera nacional, afetando o mundo inteiro, tendo em vista o nível econômico que o Brasil vem atingindo nos últimos anos, se tornando um lugar cada vez mais atrativo para investimentos, que serão tributados a sua maneira, e um sistema tributário confuso afastam tais investimentos ou os prejudicam.

Assim, a segurança jurídica atrai investimentos nacionais e estrangeiros, na medida em que o modelo econômico capitalista necessita de previsibilidade para gerar lucro.

O princípio da segurança jurídica prega o respeito ao ordenamento jurídico, pois determina que aquele que segue as normas não será prejudicado no futuro, e que aquele que as desrespeita cumprirá as sanções correspondentes. É com certeza princípio fundamental do Estado Democrático de Direito, pois expurga o sistema de possíveis arbitrariedades e vincula o Estado e os cidadãos a um plano de previsibilidade e certeza jurídicas, sem contar na proteção dos direitos do contribuinte, de acordo com Marcos Rogério Palmeira²³ p.75:

A segurança participa com a ideia de previsibilidade da atuação da esfera pública, condição assecuratória que objetiva as possibilidades de obtenção de lucro. O direito tributário, avesso a instabilidades, radica no princípio da legalidade a descrição minuciosa e exaustiva dos atos suscetíveis de incidência de tributos que transmite a tranqüilidade ao contribuinte antecipando seus direitos e obrigações. Disso se infere a permissão do planejamento integrado às regras do mercado, notadamente face à supremacia da irretroatividade da norma impositiva e na observância da anterioridade quando da exigência do tributo. É por estas razões que, tanto a segurança como a liberdade formam a base do sistema de garantias do indivíduo enquanto direitos de defesa, matizados nas

²²AGU. **Congressistas vão debater a segurança jurídica e atração de investimentos.** Brasília, 2008. Disponível em: <http://www.agu.gov.br/sistemas/site/TemplateTexto.aspx?idConteudo=77601&id_site=3>. Acesso em 14/1/2012 às 15h.

²³PALMEIRA, Marcos Rogério. **Direito Tributário versus Mercado: o liberalismo na reforma do estado brasileiro nos anos 90.** Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p.75.

limitações ao poder de tributar, inserto no texto da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Isso decorre do fato de que na economia capitalista o contribuinte precisa de previsibilidade na tributação, para que possa planejar seu empreendimento com a finalidade de obter o maior lucro possível. A doutrina demonstra que tal questão não é nova, já tendo sido debatida inclusive pelo filósofo Max Weber, conforme explica Marcos Rogério Palmeira²⁴:

A segurança representa um valor fundamental para o funcionamento do modo de produção capitalista, face à necessidade de certeza e calculabilidade próximas das relações econômicas e objetividade dos códigos jurídicos. Se há unanimidade entre os doutrinadores apontado-a como corolário da garantia dos direitos fundamentais do indivíduo, com mais força se presta a compor elemento indispensável à exploração privada das probabilidades de lucro ilimitado. Por esta razão a estabilidade das garantias jurídicas, na esfera da justiça, integra o rol de condições favoráveis ao desenvolvimento de uma economia capitalista, conforme se depreende das conclusões apresentadas por WEBER (1998, p. 834), quando tece comentários sobre as diferenças entre as ordens jurídicas dos Estados capitalista e patrimonial:

Aonde encontra-se a tendência em converter-se em uma forma típica de explosão industrial, significa uma organização do trabalho com o objetivo de um consumo em massa, dependendo da possibilidade que previsões seguras tanto quanto mais considerável e importante seja o capital de que melhor se dispõe. Neste caso, conta-se com a estabilidade, segurança e objetividade no funcionamento da ordem jurídica, caráter racional e, em princípio previsível das leis da administração. Do contrário, faltam aquelas garantias de previsão indispensável para a exploração industrial a base de grandes capitais.

Tendo em vista então a necessidade do sistema capitalista de possuir previsibilidade para o efetivo funcionamento dos métodos de produção e consumo, é por meio da segurança jurídica que se realiza a justiça material, segundo Gilmar Mendes²⁵, pois esta é a efetivação do direito por meio dessa.

Assim, tendo em vista a necessidade de previsibilidade nas relações jurídicas tributárias, que não podem se prolongar indeterminadamente pelo

²⁴ PALMEIRA, Marcos Rogério. **Direito Tributário versus Mercado**: o liberalismo na reforma do estado brasileiro nos anos 90. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p.101.

²⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 488.

tempo, é que se estuda no presente trabalho o instituto da decadência e da prescrição.

1 – A DECADÊNCIA E A PRESCRIÇÃO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Diz o art. 146, III, “b” da Constituição Federal de 1988:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

O artigo é importante para definir a norma que deve ser utilizada como forma de baliza para o estudo da prescrição e decadência no direito tributário brasileiro. Como apenas lei complementar pode tratar do assunto, o diploma legal responsável para tanto é a Lei 5.172/1966, recepcionada pela Constituição com status de lei complementar, também conhecida como o CTN.

A menção é importante, pois, erroneamente, alguns operadores do direito se utilizam de noções equivocadas aplicadas a decadência e a prescrição decorrentes do Código Civil, quando a única lei competente para tratar do assunto é o CTN. Inclusive tal utilização é expressamente vedada pelo art. 109 do CTN²⁶.

Inclusive, há jurisprudência do STF a respeito do tema, consolidada na Súmula Vinculante nº 8:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.

²⁶ Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

O motivo da inconstitucionalidade é o fato de que lei ordinária tratou de matéria de lei complementar, no caso prescrição e decadência tributária. Neste sentido:

"Ementa: (...) As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. (...) O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias." RE 556.664, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgamento em 12.6.2008, DJe de 14.11.2008.

"Estou acolhendo parcialmente o pedido de modulação de efeitos, tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese; mas estou tentando delimitar esse quadro de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento. Nesse sentido, eu diria que o Fisco está impedido, fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN, de exigir as contribuições da seguridade social. No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja administrativamente, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo se ajuizada a ação antes da conclusão do presente julgamento. Em outras palavras, são legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos no arts. 45 e 46 e não impugnados antes da conclusão deste julgamento. Portanto, reitero o voto pelo desprovimento do recurso extraordinário, declarando a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei n.º 1.569 e dos arts. 45 e 46 da Lei n.º 8.212, porém, com a modulação dos efeitos, ex nunc, apenas em relação às eventuais repetições de indébito ajuizadas após a presente data, a data do julgamento." RE 556.664, Proposta do Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgamento em 12.6.2008, DJe de 14.11.2008.

"Declaração de inconstitucionalidade, com efeito 'ex nunc', salvo para as ações judiciais propostas até 11.6.2008, data em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991." RE 559.943, Relatora Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgamento em 12.6.2008, DJe de 26.9.2008.

Portanto, apenas lei complementar pode versar sobre prescrição e decadência tributária.

O CTN tratou de trazer dois prazos de extinção do direito do fisco de correr atrás de seu crédito: o primeiro referente à decadência, que se refere ao direito do fisco de constituir o próprio crédito tributário, e o segundo a prescrição, que cuida da exigibilidade judicial do crédito já previamente constituído.

A decadência no sistema jurídico tributário brasileiro cuida da extinção do direito de lançar, por parte do fisco. Está prevista no art. 156, V do CTN como causa extintiva do crédito tributário, e seu conceito é delimitado pelo art. 173, vejamos:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O art. 173 se refere ao prazo máximo para que a Fazenda Pública efetue o lançamento tributário. Assim, a decadência trata da extinção do direito em si do Fisco de lançar o tributo. O inciso I, conforme mencionado anteriormente, trata das hipóteses de lançamento misto ou direto, tendo o lançamento por homologação regimento próprio no art. 150, § 4º, CTN.

Apesar de não estar subordinado as regras cíveis, o inciso II é uma anomalia jurídica tributária, que ignora por completo o preceito civilista de que o prazo decadencial não se interrompe, bem como o princípio de Direito de que a nulidade não pode beneficiar o seu autor. Confere novo prazo para que a fazenda lance o crédito tributário, após o primeiro ter sido declarado nulo por vício processual.

O inciso entra em conflito com o art. 146, CTN, que não permite ao fisco alterar o lançamento em caso de erro de direito, e deve ser sistematicamente interpretado em conformidade com o art. 149, parágrafo

único do CTN²⁷, conforme ensina Sacha Calmon Navarro de Cólho²⁸, para que tal lançamento só pudesse ser feito dentro do prazo decadencial de cinco anos. Porém, como este prazo fica apertado para revisar a legalidade de um lançamento, declará-lo nulo e refazê-lo, inventou-se a regra do inciso II, art. 173, CTN, para assegurar o direito creditício fiscal.

Não é qualquer vício de direito que é capaz de anular a integralidade do lançamento. É necessário vício grave, conforme posição do STF²⁹:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA. IPTU. ALEGADA OMISSÃO QUANTO À INVALIDADE INTEGRAL DO LANÇAMENTO. COMPENSAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONHECIDO COMO AGRAVO REGIMENTAL.

1. Recurso de embargos de declaração conhecido como agravo regimental, dado que interposto de decisão monocrática e com intuito modificativo.

2. A invalidade de um dos elementos que compõem a relação jurídica tributária nem sempre importa anulação integral do crédito tributário. A necessidade de refeitura integral do ato-lançamento pressupõe que o vício formal não possa ser convalidado ou então coloque em dúvida a própria existência do fato jurídico tributário ou de sua expressão econômica.

3. Se o vício for material, de modo a permitir o recálculo do valor devido mediante simples aritmética baseada na decisão administrativa ou judicial, o lançamento poderá ser corrigido sem a necessidade de reinício do ato. De modo semelhante, a inconstitucionalidade de um dos elementos da regra-matriz nem sempre implica invalidade de todo o conjunto.

4. Caso em que o reconhecimento da inconstitucionalidade das alíquotas progressivas do IPTU não vicia totalmente o lançamento tributário. A matéria relativa à compensação e à correção monetária deve ser examinada a tempo e modo próprio. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

Quanto à prescrição, essa é definida pelo art. 174, CTN:

²⁷ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

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

²⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro, Editora Forense, 2010, p. 744-745.

²⁹ Processo: RE 422715 PR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Julgamento: 31/08/2010, Órgão Julgador: Segunda Turma, Publicação: DJe-218 DIVULG 12-11-2010 PUBLIC 16-11-2010 EMENT VOL-02431-01 PP-00076.

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
 I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)
 II - pelo protesto judicial;
 III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
 IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

É necessário, inicialmente, estabelecer o momento da constituição definitiva do crédito tributário, que pode se dar em dois momentos diferenciados.

Após a notificação do sujeito passivo pela autoridade fiscal do lançamento, esse pode impugnar o ato administrativo ou não.

Havendo impugnação, o crédito tributário ficará suspenso (art. 151, CTN), não havendo lógica beneficiar o impugnante com o prazo prescricional, ante ele ter dado causa a suspensão do crédito. O crédito só será definitivamente constituído, nesse caso, após decisão definitiva administrativa que julgar a sua exigibilidade, aqui entendida como a decisão da qual não cabe mais recurso no âmbito administrativo.

Não havendo impugnação, o crédito se torna definitivo a partir do momento em que se encerra o prazo do contribuinte para apresentação de defesa, conforme exposto por Cleucio Santos Nunes³⁰.

Quanto ao *dies a quo* do prazo prescricional, esse pode ocorrer em cinco momentos diferentes, conforme jurisprudência do STJ, o qual citamos a título de exemplo o Recurso Especial (REsp) 965.361/SC³¹:

TRIBUTÁRIO. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO (EXACIONAL). EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE COBRANÇA JUDICIAL PELO FISCO. PRAZO QUINQUÊNAL. TERMO INICIAL. NOTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE. IPTU. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NOTIFICAÇÃO. ENTREGA DO CARNÊ NA RESIDÊNCIA DO CONTRIBUINTE. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. RECURSO REPETITIVO. 543-C, CPC. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

³⁰ NUNES, Cleucio Santos. **Curso de Direito Processual Tributário**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 362.

³¹ STJ. REsp nº 965.361/SC. Rel. min. Luiz Fux, julgamento em 5.5.2009, DJ 27.5.2009.

[...]

3. Deveras, assim como ocorre com a decadência do direito de constituir o crédito tributário, a prescrição do direito de cobrança judicial pelo Fisco encontra-se disciplinada em cinco regras jurídicas gerais e abstratas, a saber: **(a)** regra da prescrição do direito do Fisco nas hipóteses em que a constituição do crédito se dá mediante ato de formalização praticado pelo contribuinte (tributos sujeitos a lançamento por homologação); **(b)** regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade; **(c)** regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento tributário *ex officio*; **(d)** regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento e com suspensão da exigibilidade; e **(e)** regra de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco decorrente de causas interruptivas do prazo prescricional (*In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 224/252).

4. Consoante cediço, as aludidas regras prescricionais revelam prazo quinquenal com *dies a quo* diversos.

5. Assim, conta-se da **data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada (DCTF, GIA, etc.)** o prazo quinquenal para o Fisco acioná-lo judicialmente, nos casos do tributos (*sic*) sujeitos a lançamento por homologação, em que não houve o pagamento antecipado (inexistindo valor a ser homologado, portanto), nem quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional (Precedentes da Primeira Seção: Resp. 850.423/SP, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 28.11.2007, DJ. 07.02.2008).

6. Por outro turno, nos casos em que o Fisco constitui o crédito tributário, mediante lançamento, inexistindo quaisquer causas de suspensão da exigibilidade ou de interrupção da prescrição, o prazo prescricional conta-se da **data em que o contribuinte for regularmente notificado do lançamento tributário** (artigos 145 e 174, ambos do CTN).

7. Entrementes, sobrevindo causa de suspensão de exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, formalizado pelo contribuinte (em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação) ou lançado pelo Fisco, não tendo sido reiniciado o prazo *ex vi* do parágrafo único, do artigo 174, do CTN, o *dies a quo* da regra da prescrição desloca-se para a **data do desaparecimento jurídico do obstáculo à exigibilidade**. Sob esse enfoque, a doutrina atenta que nos "*casos em que a suspensão da exigibilidade ocorre em momento posterior ao vencimento do prazo para pagamento do crédito, aplicam-se outras regras: a regra da prescrição do direito do Fisco com a constituição do crédito pelo contribuinte e a regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento*". Assim, "*nos casos em que houver suspensão da exigibilidade depois do vencimento do prazo para o pagamento, o prazo prescricional continuará sendo a data da constituição do crédito, mas será descontado o período de vigência*

do obstáculo à exigibilidade" (Eurico Marcos Diniz de Santi, *in ob. cit.*, págs. 219/220).

8. Considere-se, por fim, a **data em que suceder qualquer uma das causas interruptivas (ou de reinício) da contagem do prazo prescricional**, taxativamente elencadas no parágrafo único, do artigo 174, a qual "*servirá como dies a quo do novo prazo prescricional de cinco anos, qualificado pela conduta omissiva de o Fisco exercer o direito de ação*" (Eurico Marcos Diniz de Santi, *in ob. cit.*, pág. 227).

[...]

16. Recurso especial conhecido, para dar-lhe parcial provimento no que tange à presunção de legitimidade da notificação do lançamento que ensejou posteriormente a formação das CDA's n.ºs 2115 e 2118, para que se prossiga a execução fiscal nesta parte.

1) À partir do vencimento da data de pagamento da obrigação tributária, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em que houve a declaração de dívida pelo contribuinte mas não houve o pagamento antecipado, nem quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional. Assim, há que se analisar o caso concreto. Se houve declaração do contribuinte, mas sem o pagamento, se aplica o art. 150, § 4º do CTN. Se não houver nenhuma declaração ou pagamento, efetua-se então o lançamento de ofício do tributo, aplicando-se as regras já vistas;

2) Após o Fisco constituir o crédito tributário, mediante lançamento, inexistindo quaisquer causas de suspensão da exigibilidade ou de interrupção da prescrição, o prazo prescricional conta-se da data em que o contribuinte for regularmente notificado do lançamento tributário;

3) Sobrevindo causa de suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, e não tendo sido reiniciado o prazo do parágrafo único, do artigo 174, do CTN, o termo inicial da regra da prescrição desloca-se para a data do desaparecimento jurídico do obstáculo à exigibilidade;

4) Constituído o crédito tributário e advinda uma causa de suspensão de sua exigibilidade, o prazo prescricional continua a ser contado desde a sua constituição, mas se subtrai o período em que o crédito ficou suspenso. Ou seja, o *dies a quo* será o término da causa de suspensão do

crédito, e o prazo será de cinco anos, menos o tempo em que o crédito não ficou suspenso.

A situação acima fica melhor esclarecida com um exemplo trazido por Cleucio Santos Nunes³²:

Admita-se, por exemplo, decorrido um ano do vencimento da obrigação tributária, o contribuinte obtenha em seu favor liminar em mandado de segurança que *suspenda* a exigibilidade do crédito tributário, cujo prazo de prescrição iniciou sua fluência a partir da data do vencimento da obrigação. Suponha-se que, depois de seis meses, a ordem de segurança é denegada na sentença, cassando-se a liminar. Considerando-se que eventual recurso contra a sentença do mandado de segurança nesse caso é recebido no efeito meramente devolutivo, a Fazenda, com a cassação da liminar, tem restituído o direito à exigibilidade do crédito tributário. Mas o prazo de cinco anos não será contado de forma integral a partir da intimação da decisão que cassou a liminar. Deverá ser descontado do cômputo dos cinco anos o período de um, tempo decorrido entre o vencimento da obrigação e o deferimento da liminar que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário. Vale dizer, a Fazenda teria somente mais quatro anos para exigir o crédito tributário com a inscrição na dívida ativa e conseqüente execução fiscal.

[...]

É importante salientar o disposto no parágrafo 3º do artigo 2º da Lei nº 6.830/1980, que estabelece regra de *suspensão* da prescrição da ação de execução fiscal pelo prazo de 180 dias, depois de inscrito o débito na dívida ativa. Diz ainda o dispositivo, que essa suspensão se dará até o ajuizamento da execução, caso isso ocorra antes daquele prazo. A lei determina também que a prescrição se interrompa com o despacho do juiz que ordenar a citação.

Veja-se que também deve ser levado em conta o parágrafo 3º do artigo 2º da Lei nº 6.830/1980³³, a Lei de Execução Fiscal (LEF), e contar o prazo de 180 dias de suspensão do crédito tributário depois do mesmo ter sido inscrito na dívida ativa;

³² NUNES, Cleucio Santos. **Curso de Direito Processual Tributário**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 364-365.

³³ Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

5) A data de ocorrência de qualquer uma das causas interruptivas (reinício) da contagem do prazo prescricional, previstas no artigo 174.

CAPÍTULO 3 – A APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º DO CTN EM CONFRONTO COM O ART. 173, I, CTN.

Nesta seção, será analisada a jurisprudência do STJ quanto a dúvida na aplicação do art. 173, I com o art. 150, § 4º, CTN. Isto porque o STF furta-se a análise da matéria sob o seguinte argumento³⁴:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO. EQUIVOCADA JUNÇÃO DOS RESPECTIVOS PRAZOS. MÁ INTERPRETAÇÃO DOS ARTS. 150, § 4º E 173, I DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. CASO CONCRETO EM QUE O ERRO PARTE EXCLUSIVAMENTE DA INTERPRETAÇÃO DOS TEXTOS INFRACONSTITUCIONAIS E NÃO HÁ APELO À FUNDAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL AUTÔNOMA. IMPOSSIBILIDADE DE CORREÇÃO NA FORMA PRETENDIDA. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL.

1. Dentre outras hipóteses, a discussão sobre a má interpretação dos arts. 150, § 4º e 173, I do CTN teria alçada constitucional se: 1.1. A Constituição previsse a existência de normas gerais de direito tributário como condição necessária à instituição ou à cobrança da exação e, a despeito de eventual ausência da respectiva lei complementar, o Tribunal houvesse por bem aplicar a legislação local sobre o tema; 2.2. Para justificar de modo decisivo a aplicação ou a não aplicação da norma infraconstitucional fossem invocadas normas constitucionais, de forma explícita ou implícita (Precedentes); 2.3. A interpretação dada ao texto legal ambíguo ou vago fosse incompatível com a Constituição, independentemente da apresentação expressa de fundamentos constitucionais, acarretando o surgimento da afronta e, se inédita e originária a contrariedade, tal circunstância fosse devidamente apresentada ao Tribunal de origem (Precedentes).

2. No caso em exame, o Tribunal de origem ampliou equivocadamente o prazo de cobrança do tributo com base em exclusiva interpretação do texto infraconstitucional, sem apelar explícita ou implicitamente à Constituição para corroborar seu entendimento. Por outro lado, há norma geral de direito tributário sobre a matéria, de modo que inexistente violação do art. 146, III, b da Constituição. Por fim, a parte-agravante não argumentou a presença de violações constitucionais autônomas.

³⁴ Processo: AI 716397 SP, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Julgamento: 05/10/2010, Órgão Julgador: Segunda Turma, Publicação: DJe-216 DIVULG 10-11-2010 PUBLIC 11-11-2010 EMENT VOL-02429-01 PP-00102.

3. Assim, o erro cometido pelo Tribunal de origem não pode ser corrigido na forma pretendida pela parte-agravante. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

Por versar apenas sobre texto infraconstitucional, não pode o STF analisar a matéria. A palavra final será de Recurso Repetitivo do STJ.

Analisa-se agora o REsp 973.733³⁵ do Superior Tribunal de Justiça (STJ), julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, bem com os limites de sua aplicação e conseqüentemente vinculação ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), conforme prevê o art. 62-A de seu regimento interno³⁶.

Inicialmente, é importante citar a decisão que confere status de Recurso Repetitivo ao REsp 973.733, porque neste caso em particular, a decisão do REsp gerou controvérsias sobre quais matérias estariam ou não vinculadas no acórdão, o que motivou o CARF a não aplicar integralmente o exposto no Recurso Repetitivo. Esta é a decisão conferindo o status de Recurso Repetitivo ao REsp 973.733:

O presente recurso especial versa a questão referente ao **termo inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário pelo Fisco nas hipóteses em que o contribuinte não declara, nem efetua o pagamento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação (discussão acerca da possibilidade de aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN).**

Deveras, há multiplicidade de recursos a respeito dessa matéria, por isso que submeto o seu julgamento como "recurso representativo da controvérsia", sujeito ao procedimento do artigo 543-C, do CPC, afetando-o à Primeira Seção (artigo 2º, § 1º, da Resolução n.º 08, de 07.08.2008, do STJ).

Destarte, determino a observância dos seguintes procedimentos: a) abertura de vista ao Ministério Público por 15 (quinze) dias, nos termos do artigo 3º, II, da Resolução STJ nº 8/2008;

³⁵ STJ. REsp nº 973.733/SC. Rel. min. Luiz Fux, julgamento em 12.8.2009, DJ 18.9.2009.

³⁶ Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

b) que se proceda à comunicação, com cópia da presente decisão, aos Ministros da Primeira Seção e aos Presidentes dos Tribunais Regionais Federais, ex vi do disposto artigo 2º, § 2º, da Resolução STJ nº 8/2008; e

c) a suspensão do julgamento dos demais recursos especiais distribuídos a esta relatoria e que versem sobre o mesmo tema, até o pronunciamento definitivo do Tribunal.

Publique-se. Intime-se. Oficie-se.

Brasília (DF), 18 de maio de 2009. (grifos nossos)

Portanto, vê-se que a matéria vinculada no REsp 973.733 é o termo inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, tanto nos casos em que o contribuinte não declara, quanto nos que ele não efetua o pagamento antecipado do tributo no lançamento por homologação.

No REsp 973.733, o recorrente é o Instituto Nacional Do Seguro Social (INSS) e o recorrido o Estado de Santa Catarina. Eis a redação da ementa do acórdão:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

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

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte

não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

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

5. (*sic* numeração) *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

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

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (grifos nossos em negrito)

Inicialmente, o acórdão remete a regra do art. 173, I, CTN para os lançamentos de ofício. Também se remete a possibilidade de que o lançamento por homologação seja feito de ofício, nos casos em que não há pagamento por parte do contribuinte, e que também não há declaração prévia do débito (requisitos cumulativos, ambos são necessários para a aplicação do art. 173, I, CTN). Assim, caso o sujeito passivo tenha prestado informações ou feito pagamento parcial do tributo, o lançamento deve ser por homologação, sujeito ao prazo do art. 150, § 4º, CTN, **independentemente** de pagamento posterior.

O raciocínio acima fica evidente com a leitura da decisão monocrática que conferiu o efeito repetitivo ao recurso, em que o ministro Luiz Fux dispôs que "*não declara, nem efetua o pagamento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação (discussão acerca da possibilidade de*

aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN)”.

Outra consideração importante feita no julgado é que o lançamento quando feito de ofício tem seu *dies a quo* com o primeiro dia do exercício seguinte do momento em que o lançamento poderia ter ocorrido, e não do fim do prazo decadencial do art. 150, § 4º, CTN. Assim, o prazo máximo para o lançamento de ofício se torna seis anos, e não dez.

É importante fazer uma ressalva ao julgado do acórdão: o *dies a quo* do prazo quinquenal do art. 173, I, CTN não é o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, e sim da data em que o lançamento poderia ter sido efetuado. A diferença é importante porque há casos de lançamentos de tributos meses depois da ocorrência do fato gerador (Exemplo: apuração do lucro real do imposto de renda).

Diante do estudo realizado neste trabalho, conclui-se então que aplica-se o art. 150, § 4º, CTN nos casos em que há ou pagamento antecipado ou declaração do valor devido do tributo. Este prazo beneficia o contribuinte que realizou parcialmente o lançamento, pois tem um prazo de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador.

No caso de total omissão do contribuinte, aplica-se o art. 173, I, CTN. Neste caso, além dos cinco anos, é somado o prazo restante para o término do exercício em que o lançamento deveria ter sido feito. Portanto, se o lançamento deveria ter sido feito em janeiro, o fisco terá quase seis anos para lançar o tributo.

CAPÍTULO 4 – A POSIÇÃO DO CARF

O CARF é órgão administrativo responsável pelo julgamento de recursos fiscais. Após ser autuado, o contribuinte poderá recorrer para o CARF, tribunal administrativo extremamente técnico e especializado em tributário.

A falta de notificação para impugnação para o CARF leva até a nulidade do lançamento tributário para o STJ, confira³⁷:

Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DA CDA. LANÇAMENTO. IRREGULARIDADE. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. EFEITOS INFRINGENTES. IMPOSSIBILIDADE. DESPROVIMENTO.

1. Inocorrentes as hipóteses de omissão, contradição ou obscuridade, inviável a revisão em sede de embargos de declaração, em face dos estreitos limites do art. 535 do CPC.

2. A revisão do julgado, em manifesta pretensão infringente, revela-se inadmissível, em sede de embargos. Precedentes: AI n. 799.509-AgR-ED, Relator o Ministro Marco Aurélio, 1ª Turma, DJe de 8.9.2011; e RE n. 591.260-AgR-ED, Relator o Ministro Celso de Mello, 2ª Turma, DJe de 9.9.2011

3. In casu, o acórdão objeto do recurso extraordinário assentou: AGRAVO. POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO NA FORMA MONOCRÁTICA, FORTE NO ART. 557 DO CPC. Tratando-se de recurso manifestamente improcedente, autorizado estava o Relator ao julgamento singular, pois configurada hipótese prevista no art. 557, caput, do CPC, procedimento que visa uma jurisdição mais célere. APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MULTA. INSTALAÇÃO DE PORTA ELETRÔNICA. NULIDADE DA CDA. IRREGULARIDADE NO LANÇAMENTO. CARACTERIZADA. É nulo o título executivo fiscal, face irregularidade no lançamento, diante da falta de prova de que o recurso interposto na esfera administrativa foi julgado, não tendo o embargado anexado aos autos os documentos comprobatórios pertinentes, apesar de instado para tanto, levando à nulidade da execução. Agravo desprovido.

4. Embargos de declaração desprovidos.

³⁷ Processo: REsp 1353605 RS 2012/0239228-0, Relator(a): Ministra ELIANA CALMON, Julgamento: 25/06/2013, Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA, Publicação: DJe 05/08/2013.

Há notícia de que o órgão administrativo teria, erroneamente, se posicionado recentemente no sentido de que, no lançamento por homologação aplica-se a regra do art. 173, I, CTN, mesmo nos casos de prestação de declaração pelo contribuinte, bem como nos casos de pagamento parcial, com fundamento no REsp supracitado. Observe-se parte da notícia abaixo³⁸:

O entendimento, formado por maioria, se baseia em recurso julgado pelo Superior Tribunal de Justiça em 2009, sob o rito dos recursos repetitivos. A corte deu a entender que o pagamento parcial é a única forma que permite a contagem mais benéfica ao contribuinte, ou seja, pelo artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional. O dispositivo prevê o início da decadência a partir do fato gerador do tributo. Em todos os outros casos, a decadência começa a partir do exercício seguinte ao do fato gerador, contagem prevista no artigo 173 do CTN. O prazo decadencial corre enquanto o fisco não exerce o direito de constituir o débito. Constituída a dívida, começa a correr prescrição.

A rigor, contribuintes imunes ou isentos que perderem essa condição terão de se submeter ao prazo estendido de decadência de tributos cobrados. O mesmo acontecerá com empresas optantes pelo regime tributário do Lucro Real que, com prejuízo, não tiverem Imposto de Renda (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) a recolher. Sem pagamentos, terão de ver aumentado o prazo de validade de possíveis cobranças suscitadas em fiscalizações.

Segundo o Carf, nem mesmo declarações entregues encurtam o prazo. Por maioria, o Pleno confirmou entendimento já adotado nas câmaras de que declarações não substituem o pagamento, nem servem para constituir os débitos. O raciocínio se aplica às Declarações de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (DIPJ). Segundo o conselheiro **Valmir Sandri**, que votou no julgamento, não houve, na pauta, nenhum processo que questionasse a validade das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) para tanto.

O CARF não pode utilizar-se de tal precedente com a força vinculante do art. 62-A de seu regimento interno, nos casos em que o sujeito passivo presta declarações, ou efetua o pagamento parcial. Tanto em um caso como no outro deve ser aplicado o prazo previsto no art. 150, § 4º, CTN, conforme vistos no item anterior.

³⁸ CONJUR. **Carf dá prazo maior para Fisco lançar tributos**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2011-dez-08/julgamento-carf-prazo-maior-fisco-lancar-tributos>>. Acesso em 14/1/2012.

A Câmara Superior do CARF se manifestava no sentido de negar os pleitos dos contribuintes para aplicar o art. 150, § 4º, CTN³⁹:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Exercício: 2000, 2001, 2002 Ementa: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A atividade exercida pelo contribuinte para dar efetividade ao artigo 150 do CTN, assemelha-se à atividade exercida pela autoridade administrativa prevista no artigo 142 do CTN.

A relação jurídico tributária somente nasce, se o fato previsto na hipótese de incidência prevista na lei ocorrer no mundo fenomênico e for traduzida em linguagem.

Essa tradução em linguagem pode ocorrer por iniciativa do fisco que tendo informação sobre o fato realiza o lançamento ou por iniciativa do contribuinte na hipótese do artigo 150 do CTN.

Essa atividade de apuração tendente à apuração do crédito fica sujeita à verificação por parte da autoridade administrativa por cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

O pagamento feito sob condição resolutória produz efeito extintivo desde sua efetivação, porém dependente de evento futuro e incerto relativo à homologação do lançamento que se compõe de todos os atos previstos no artigo 142 do CTN.

Da verificação realizada pela autoridade administrativa relativa aos atos realizados pelo contribuinte tendentes à apuração de tributo pode redundar em - homologação se estiver correta - exigência de tributo ou até mesmo reconhecimento da ocorrência de pagamento superior ao que seria devido.

O pagamento do tributo é uma etapa cronologicamente posterior à apuração do tributo e não tem o condão de modificar regra extintiva de direito já iniciada com a ocorrência do fato gerador.

A pessoa física que em nome individual, explore habitual e profissionalmente atividade comercial, com o fim especulativo de lucro equipara-se a pessoa jurídica. Não tendo a pessoa física se inscrito como empresa individual e portanto não tendo tomado as providências concernentes à apuração dos tributos, não praticou a atividade prevista no artigo 150 do CTN, sendo portanto a decadência regulada pelas normas do artigo 173-I do mesmo código.

[...]

Bom lembrar que se o contribuinte toma as providências necessárias à apuração do tributo, eventuais diferenças nessa apuração ou até omissões em termos de receita ou rendimentos não têm o condão de deslocar o termo inicial da contagem do prazo decadencial que é o da ocorrência dos fatos geradores, exceto é claro se no caso concreto ficar comprovado a ocorrência dolo fraude ou simulação. (grifos nossos)

³⁹ Recurso Especial do Contribuinte nº 105-152.140. Acórdão nº 40106103 do Processo 10380.008739/2004-28. Relator José Clóvis Alves. Julgado em 3/2/2009.

Após certo tempo, foi editada a Súm. 99 do CARF, indicando os requisitos para que o contribuinte aproveite o prazo do art. 150, § 4º, CTN:

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Portanto, só se beneficia deste entendimento os contribuintes devedores de contribuições previdenciárias, e que realizaram pagamentos parciais dos valores devidos, mesmo que na base de cálculo desses não tenham a rubrica especificamente exigida no auto de infração. Neste sentido⁴⁰:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/1996 a 31/01/2001
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA.
PRAZO QUINQUENAL. SALÁRIO INDIRETO E OUTROS
RECOLHIMENTOS. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO.
OCORRÊNCIA.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. In casu, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de salário indireto, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal), além da constatação de recolhimentos a partir das guias pertinentes, as quais foram deduzidas por ocasião da lavratura da notificação, consoante informado pela própria autoridade lançadora no Relatório Fiscal. Recurso especial negado. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

⁴⁰ Recurso Especial nº 236.380. Acórdão nº 9202-002.596 – 2ª Turma Sessão de 07 de março de 2013 do Processo nº 10980.009917/2007-11. Relator: Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Julgamento: 7 de março de 2013.

Na decisão acima restou acertadamente aplicada a Súmula 99, conferindo o prazo decadencial de cinco anos contado a partir da data da antecipação do pagamento.

Porém, no REsp 973.733 não há limitação de para quais tributos ele deverá ser aplicado, e portanto, a Súm. 99, CARF, deveria se estender a outros tributos.

Outro Súmula referente a matéria foi aprovada em dezembro de 2014, a Súmula 101 do CARF, com a seguinte redação:

Súmula CARF nº 101: Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Acórdãos paradigmas: 9202-003.067, de 13/02/2014; 9202-003.130, de 27/03/2014; 9202-003.245, de 29/07/2014; 9303-002.857, de 18/02/2014; 1102-000.939, de 08/10/2013; 2102-003.046, de 18/07/2014; 2201-002.433, de 16/07/2014; 2802-001.581, de 15/05/2012; 3102- 002.211, de 27/05/2014; 3202-001.239, de 23/07/2014.

Neste sentido⁴¹:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/08/2008 a 31/12/2008

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. PRESSUPOSTOS.

Não se pode falar em nulidade do auto de infração, lavrado por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao PAF.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

Desnecessária a perícia quando a sua realização seja prescindível para a formação da convicção da autoridade julgadora.

DECADÊNCIA.

Nos termos do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas p

⁴¹

Acórdão nº 3202-001.239 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Processo nº 12448.723763/2013-85. Relator: Gilberto de Castro Moreira Junior. Julgado em: 23/06/2014.

elos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CA RF.

No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça, em julgamento realizado na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, entendeu que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do inciso I do artigo 173 do CTN, e não de acordo com o § 4º do artigo 150, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

COFINS. RECEITAS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS. ORGANIZAÇÃO SOCIAL CONSTITUÍDA SOB A FORMA DE ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. LEI nº 9.637/1998.

Os artigos 13 e 14, inciso X, da Medida Provisória 2.158/2001 c/c o art. 15 da Lei 9.532/97 outorgaram isenção da COFINS relativamente às receitas de organização social constituída sob a forma de associação sem fins lucrativos oriundas das atividades próprias das entidades. Serviços e atividades atinentes ao cumprimento das finalidades estatutárias se inserem dentre as atividades próprias da entidade.

Recurso voluntário provido.

Veja-se que a súmula traz corretamente como *dies a quo* o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e não da ocorrência do fato imponible. No caso analisado, não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, e portanto foi aplicado o art. 173, I, CTN.

CONCLUSÃO

Após analisados os institutos da prescrição e da decadência, bem como as modalidades de lançamentos com suas características, e a análise da importância do estudo da prescrição e decadência como fontes de segurança jurídica, viu-se a jurisprudência do STJ e do CARF sobre um caso específico, o embate entre a aplicação do art. 150, § 4º, CTN x o art. 173, I, CTN.

Conclui-se assim que, no lançamento por homologação, uma vez prestadas às informações necessárias para que a autoridade fiscal efetue o lançamento expresso ou tácito do tributo devido, independentemente de pagamento pelo contribuinte, o prazo decadencial deve ser o do art. 150 § 4º do CTN.

Esse prazo deve ser o mesmo no caso de haver pagamento parcial do tributo, com ou sem prestação de declarações, ou mesmo declarações parciais.

Os entendimentos acima se aplicam para quaisquer tributos lançados por homologação, conforme REsp 973.733.

No CARF, apenas as contribuições previdenciárias se sujeitam a sistemática da Súm. 99 desse. Os demais tributos tem uma tendência a não serem apreciados o prazo do art. 150, § 4º, CTN, e sim o do art. 173, I, CTN.

A Súm. 101 do CARF também tirou uma dúvida antiga dos contribuintes, e sanou um vício no REsp 973.733, de que o prazo prescricional do art. 173, I, CTN tem *dies a quo* com o fato imponible. Na verdade, o início do prazo é a partir do momento em que o lançamento poderia ter sido feito.

Tais conclusões são retiradas da análise do REsp 973.733, que, uma vez julgado pela sistemática dos recursos repetitivos, deve ser respeitado pelo CARF, nos termos do art. 62-A de seu regimento interno.

REFERÊNCIAS

AGU. **Congressistas vão debater a segurança jurídica e atração de investimentos.** Brasília, 2008. Disponível em: <http://www.agu.gov.br/sistemas/site/TemplateTexto.aspx?idConteudo=77601&id_site=3>. Acesso em 14/1/2015 às 15h.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 17^a ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro, Editora Forense, 2010.

CONJUR. **A segurança jurídica do sistema de tributação.** Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-set-12/consultor-tributario-seguranca-juridica-sistema-tributacao>>.

LACOMBE, Américo Masset. **Lançamento.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário.** 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 337-363.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Saraiva, 2008.

NUNES, Cleucio Santos. **Curso de Direito Processual Tributário.** São Paulo: Dialética, 2010.

PALMEIRA, Marcos Rogério. **Direito Tributário versus Mercado: o liberalismo na reforma do estado brasileiro nos anos 90.** Rio de Janeiro: Renovar, 2002.