

Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP
Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Público
- Advocacia Pública.

MIGUEL ANGELO FARAGE DE CARVALHO

EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO À LUZ DO
§4º DO ART. 150 DO CTN

Brasília – DF
2008

MIGUEL ANGELO FARAGE DE CARVALHO

**EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO À LUZ
DO §4º DO ART. 150 DO CTN**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Público, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu – Advocacia Pública do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Brasília – DF
2008

MIGUEL ANGELO FARAGE DE CARVALHO

**EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO À LUZ
DO §4º DO ART. 150 DO CTN**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Público, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu – Advocacia Pública do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção ____ (_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

RESUMO

A presente monografia versa sobre a extinção do crédito tributário por decurso de prazo na hipótese de dolo, fraude ou simulação. O instituto da decadência no Direito Tributário tem como fundamento legal o artigo 173 do Código Tributário Nacional, porém a ressalva do artigo 150 § 4º é estudada de forma pormenorizada. Os princípios jurídicos da segurança e da estabilidade devem nortear as relações entre as partes. O presente trabalho procurou analisar quando ocorre o termo inicial do prazo decadencial, nessas hipóteses, nos procedimentos de lançamento do sujeito passivo. A pesquisa se iniciou com um estudo sobre a propedêutica e os aspectos gerais da extinção do crédito tributário, considerações preliminares relevantes com base exclusivamente de fixação de alguns conceitos e institutos necessários ao desafio do presente estudo. As formas de extinção do crédito tributário por decurso de prazo também ganharam um exame especial. Por fim, a pesquisa convergiu para o enfrentamento da controvérsia em si, e conclui pela possibilidade de que o prazo disposto no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, não é de decadência nem de prescrição, e sim de homologação, ou seja, é um prazo para se homologar.

Palavras-chave: Extinção. Crédito. Tributário. Decadência. Homologação. Fraude. Dolo. Simulação.

ABSTRACT

The present paper concerns tax credit termination resulting from statutory time lapsing period, in the events of malice, fraud or simulation. The institute of statutory time lapsing period in Tax Law has its legal foundation in article 173 of the National Tax Code, however, the proviso of article 150 § 4th is studied in a detailed way. The juridical principles of safety and the stability should govern the conduct of the parties. The present work analyzes the initial term of the statutory time lapsing period within the administrative assessment procedures of the taxpayer in the cases mentioned above. The research begins with an introductory study and the general aspects of the tax credit termination, preliminary considerations relevant on the sole purpose of defining some of the concepts and institutes necessary to the challenge of the present study. The forms of tax credit termination as a result of statutory time lapsing periods also gain a special examination. Finally, the research converged upon the confrontation of the controversy itself, and concludes on the possibility that the period specified in §4th of article 150 of the National Tax Code is not a statutory time lapsing period, but a ratification period.

Key-words: Termination. Credit. Tax Law. Statutory Time Lapsing Period. Ratification. Fraud. Malice. Simulation.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO

1. PROPEDÊUTICA E ASPECTOS GERAIS DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

- 1.1. Direito Tributário e sua autonomia,
- 1.2. Tributo: breves considerações,
- 1.3. Obrigação Tributária,
- 1.4. Do Crédito Tributário,
- 1.5. Lançamento Tributário: conceito,
 - 1.5.1. Modalidades de Lançamento,
 - 1.5.2. Lançamento por homologação,
 - 1.5.3. Lançamento de ofício,
- 1.6. Conclusão Parcial,

2. INSTITUTOS RELEVANTES AO ESTUDO DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR DECURSO DE PRAZO

- 2.1. Formas de Extinção do Crédito Tributário,
- 2.2. O Instituto da Decadência e seus efeitos no Direito Tributário,
- 2.3. O Instituto da Prescrição e seus efeitos no Direito Tributário,
- 2.4. Distinção entre Prescrição e Decadência em matéria tributária,
- 2.5. O Instituto da Homologação tácita,
- 2.6. O Art. 173 do Código Tributário Nacional,

3. O §4º DO ART. 150 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

- 3.1. Introdução
- 3.2. A ressalva do §4º do Art. 159 do CTN
- 3.3. Termo inicial do prazo decadencial na ocorrência de dolo, fraude ou simulação

4. CONCLUSÃO

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

INTRODUÇÃO

A finalidade desta Monografia é analisar de forma consistente a ressalva do parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional. Para tanto, será abordado conceitos relevantes sobre o assunto, buscando-se conhecer a matéria relacionada ao prazo extintivo do crédito tributário, quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação nas atividades de lançamento do contribuinte.

Analisar-se-á a regra a ser seguida para a contagem do prazo de extinção do crédito tributário nessas circunstâncias. Muitas são as teses doutrinárias levantadas no que se refere à natureza e à extensão desse prazo extintivo do crédito tributário.

Busca-se deste modo demonstrar em que pese o entendimento majoritário da doutrina pátria, firmado na regra geral do artigo 173, I do Código Tributário Nacional, tem amparo também nesse dispositivo legal, diferenciando-se, no entanto, quanto ao termo inicial da contagem do prazo decadencial.

O tipo de pesquisa desenvolvida foi o dogmático instrumental, onde se buscou responder a problematização proposta por meio de pesquisa doutrinária, legislativa e jurisprudencial. O trabalho foi realizado quase em sua totalidade na esfera bibliográfica. O método utilizado na confecção deste trabalho foi o dialético-argumentativo.

Assim, no primeiro capítulo foi realizado um breve estudo sobre a extinção do crédito tributário por decurso de prazo. Foram tecidas considerações sobre a obrigação tributária em si, o crédito tributário e o lançamento tributário, que são de fundamental relevância para a compreensão e o desenvolvimento do tema proposto.

O segundo capítulo foi dedicado aos institutos relevantes ao estudo do crédito tributário por decurso de prazo, ou seja, da decadência e prescrição tributárias e da homologação tácita, dando-se ênfase aos institutos da decadência e da prescrição no âmbito do Direito Tributário.

E, finalmente, coube ao último capítulo tratar especificamente sobre o parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, numa abordagem sobre suas peculiaridades e características polêmicas.

Cabe salientar que o desenvolvimento da monografia teve suporte na leitura e interpretação de respeitáveis obras jurídicas.

1. PROPEDEÚTICA E ASPECTOS GERAIS DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

1.1 Direito Tributário e sua autonomia

Como ramo do direito público, o Direito Tributário pode ser definido como o conjunto de normas jurídicas próprias, exclusivas e específicas que se ocupam em regular a ação do Estado de exigir tributos dos particulares.¹ Parte da doutrina pátria se ocupa em tratar dos conceitos deste ramo do Direito. Na lição de Luciano Amaro, “é a disciplina jurídica dos tributos, com o que se abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladores da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária”.²

Ramo cientificamente autônomo dentro da Ciência do Direito, o Direito Tributário Brasileiro possui estrita relação com o Direito Constitucional — base fundamental de todos os demais ramos jurídicos. Orienta-se pelos primados da legalidade tributária, capacidade contributiva, proibição do fisco, anterioridade tributária, dentre outros princípios específicos deste ramo do direito.³ O Direito Tributário se revela como um dos ramos do direito público brasileiro no qual os doutrinadores se dedicam à pesquisa científica e a difusão de seus conceitos essenciais. Partindo dessa análise, Vittorio Cassone afirma:

O Direito Tributário é parte do direito financeiro que estuda as relações jurídicas entre o Estado (fisco) e os particulares (contribuintes), no que concerne à instituição, arrecadação, fiscalização e extinção de tributos. É direito autônomo, pois rege por princípios e normas próprias.⁴

Já Paulo de Barros Carvalho, examinando o Direito Tributário dentro do contexto geral do Direito, definiu-o da seguinte maneira:

Estamos que o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Compete à Ciência do Direito tributário, descrever esse objeto, expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações

¹ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 34.

² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 2.

³ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 37.

⁴ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 34.

lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente⁵.

Hugo de Brito Machado assevera que a autonomia do Direito Tributário é ponto decisivo nas diversas questões tributárias. Porém, o direito é uno e, em realidade, um só direito existe. Nenhum ramo desta ciência é totalmente autônomo, podendo apenas assumir nuances próprias das relações jurídicas de cada ramo. Surge sempre a necessidade de se socorrer reciprocamente.⁶ Zelmo Denari ensina que o “Direito Tributário não compreende, somente, um conjunto de tributos ou de normas tributárias, consistindo, sobretudo, num sistema, caracterizado pela união e conexão mais ou menos conseqüente dessas normas”.⁷

É quase que unânime a doutrina do Direito Tributário no sentido de afirmar que a questão da autonomia desse ramo da Ciência do Direito tem trazido conseqüências negativas para o estudo da norma jurídica tributária. Nesse sentido, se manifesta Geraldo Ataliba, lecionando que a “raiz das deficiências de nossa literatura, legislação e jurisprudência estão na equivocada premissa da autonomia do Direito Tributário, que tanto atraso causou o desenvolvimento de nossa prática, pela insegurança jurídica que aqui causou”.⁸

A crítica destes e de outros é no sentido de que essa preocupação inicial do estudo do Direito Tributário no Brasil, em identificar elementos caracterizadores de uma pretensa autonomia científica desse ramo do direito, desviou, num primeiro momento, do estudo específico da norma tributária. Assim, todos os elementos definidores da relação jurídica tributária passam, necessariamente, pelo estudo da norma jurídica, em especial da norma jurídica tributária quanto a sua estrutura.

No que concerne à regulamentação, a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que, pelo Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967, foi denominada Código Tributário Nacional. Pelo princípio da recepção, foi recepcionada como lei complementar pela Constituição Federal de 1988. Em sentido material, foram definidas as normas gerais dos institutos particulares como lançamento, decadência e prescrição

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 15.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 55.

⁷ DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Forense, 2000, p.31.

⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 43.

tributária.⁹ Necessário se faz posteriormente buscar as fontes de estudos dos institutos da decadência e da prescrição, pois não são exclusivos do Direito Tributário, mas pertencentes também ao Direito Civil.

Assim, observa-se que a Lei Magna confere competência à Lei Complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, assim disposta em seu artigo 146, III, “b”, quando tal matéria for especificamente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, observando o Princípio da legalidade tributária explicitado no artigo 150, I, da referida Lei Maior de 1988, que orienta a instituição ou majoração de todos os tributos.

1.2 Tributo: breves considerações

Segundo o artigo 3º da Lei 5.172/66 — Código Tributário Nacional —, tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Sua função é gerar recursos financeiros para o Estado toda vez que o contribuinte praticar um fato gerador tributário, pois necessita desses para sobreviver e praticar os seus fins sociais.¹⁰

Nesse sentido, tratou a doutrina, de providenciar outros conceitos, dentre eles o de Ruy Barbosa Nogueira:

Os tributos, [...], são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o direito tributário.¹¹

No mesmo norte, Luciano Amaro entende que “tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.¹² “Tal prestação pecuniária compulsória – tributo, objeto da prestação — advém toda vez que o contribuinte praticar um fato gerador

⁹ HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. Brasília: Brasília Jurídica, 2004, p 31.

¹⁰ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p.34.

¹¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p.155.

¹² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 25.

tributário”.¹³ Nos termos da definição do ilustre doutrinador, o tributo possui elementos indispensáveis como a prestação em moeda corrente nacional, a devida prestação obrigatória que não constitua sanção de ato ilícito.

Pelo que conclui sintetizando na lição de Geraldo Ataliba que o Tributo é:

a expressão consagrada para designar a obrigação *ex lege*, posta a cargo de certas pessoas, de levar dinheiros aos cofres públicos. É o nome que indica a relação jurídica que se constitui no núcleo do Direito Tributário, já que decorre daquele mandamento legal capital, que impõe o comportamento mencionado¹⁴

Caracteriza-se o Tributo pela compulsoriedade, pelo pagamento em dinheiro ou valor equivalente, pelo seu caráter não punitivo, pela previsão legal e pela sua cobrança vinculada. Assim, o conceito de tributo definido pelo Código Tributário Nacional – CTN, refere-se à transferência de dinheiro, qual seja, a obrigação tributária, do sujeito passivo ao sujeito ativo. Sua função é gerar recursos financeiros para o Estado que possui a faculdade de impor o tributo por meio do chamado poder tributário. É atributo da soberania estatal, e por isso inerente ao poder político, ou seja, onde quer que exista poder político existe poder tributário.¹⁵

O poder de tributar, por meio do Sistema Tributário Constitucional Brasileiro, consagra o caráter impessoal dos tributos e o condicionamento da tributação à consideração da capacidade econômica do contribuinte. Ele organiza como o Estado poderá obter recursos necessários e suficientes para a manutenção de suas instituições e das receitas essenciais ao equilíbrio da sociedade.

Esse vínculo estabelecido *ex lege*, e como tal, que prescinde de vontade das partes para existir no mundo jurídico, só é possível a partir do fato gerador da obrigação tributária. Releva destacar que o artigo 5º do Código Tributário Nacional, pela classificação tripartida, indica três espécies de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria.¹⁶ Entretanto, à luz da Constituição Federal de 1988 as espécies tributárias não se resumem somente a este critério. Não obstante, os doutrinadores pátrios não têm entendimento pacífico quanto à classificação das espécies dos tributos. Sem

¹³ CASSONE, Vittorio. Op cit, p. 82.

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. São Paulo: Malheiros, 1992, p 47 e ss.

¹⁵ NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p.171.

¹⁶ CASSONE, Vittorio, **Direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p.42.

enfrentar os detalhes, cumpre aqui apenas registrar tal situação, até porque este não é o fundamento do presente trabalho.

Dentro do objetivo de abordar a extinção do crédito tributário por decurso de prazo, serão analisados adiante alguns aspectos gerais: a Obrigação, o Crédito e o Lançamento Tributários, desdobrando-os de acordo com o necessário, que são de fundamental importância para a compreensão e o desenvolvimento do tema proposto.

1.3 Obrigação Tributária

Dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

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 do 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 de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

Segundo José Hable, “Obrigação, como relação jurídica, designa o vínculo que faz o devedor prestar algo ao credor que, por sua vez, tem o direito de exigir tal prestação”.¹⁷

Em sede de Direito Tributário, José Souto Maior Borges sustenta que a obrigação tributária é uma espécie do gênero obrigação, ou seja, uma relação entre sujeitos de deveres jurídicos.¹⁸ Para Luciano Amaro a obrigação tributária difere-se da obrigação civil somente no que tange ao seu objeto central que será sempre uma obrigação de natureza tributária, sendo por ele desvendada sua natureza.¹⁹ Na doutrina de Hugo de Brito Machado, “a obrigação seria o poder jurídico em virtude do qual o sujeito ativo — fisco — pode constituir contra o sujeito passivo — contribuinte ou responsável — um crédito tributário”.²⁰ Este conceito se refere à obrigação principal

¹⁷ HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. Brasília: Brasília Jurídica, 2004, p 34.

¹⁸ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p.438.

¹⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 231.

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p 55.

decorrente de fato previsto em lei capaz de produzir este efeito. Ela surge no momento em que se consuma o fato gerador, permanecendo a obrigação no tempo.

Obrigação tributária como relação jurídica, nascida do fato gerador, é precisamente uma obrigação de caráter geral, pois não tem como imediata contrapartida um crédito tributário líquido, certo e exigível. Essa relação jurídica de caráter patrimonial se instala no momento em que se concretiza o fato previsto como fato gerador, entendendo por este o enquadrado na hipótese de incidência.²¹

Deve-se ressaltar que a partir do momento em que alguém realiza a hipótese tributária prevista em lei, nasce a relação jurídico-tributária. Esta relação não pode eternizar-se, pois segundo o brocardo jurídico “*dormientibus non succurrit jus*”, com o significado de que o direito não socorre a quem permanece inerte durante um determinado espaço temporal, o que leva a reconhecer-se o efeito extintivo da inércia do credor durante certo espaço e tempo.²² Este brocardo traduz exatamente os institutos da Decadência e da Prescrição.

Para Ricardo Cunha Chimenti, a obrigação acessória

decorre da legislação tributária e tem por objeto uma obrigação de fazer ou não fazer prevista em favor da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Se não cumprida, a obrigação acessória, na modalidade de pena pecuniária, será exigida, com se fora um tributo, com todas as garantias e privilégios inerentes a este²³

Define-se, portanto, a obrigação tributária como uma obrigação de Direito Público derivado da lei por meio da qual os tributos são exigidos pelo Estado ao contribuinte a partir do fato gerador. Percebe-se, a partir desse conceito, que a lei é a fonte dessa obrigação. Porém, não basta somente a esta fonte para que haja o nascimento e a existência da obrigação tributária. Na lição de Amílcar Falcão, é necessário que surja concretamente o fato ou pressuposto que o legislador indica como sendo capaz de servir de fundamento à ocorrência da relação jurídica tributária.²⁴ .A esse pressuposto dá-se o nome de fato gerador, disposto no Código Tributário Nacional

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 349.

²² AMARO, Luciano da Silva. Op. cit, p. 32.

²³ CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário**. coleção sinopses jurídicas volume 16. São Paulo: Saraiva, 2000, p 59.

²⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p.1.

em seu artigo 114 como “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

Assim, o fato gerador é um fato jurídico formado pela incidência da lei tributária sobre o fato efetivamente existente no mundo físico que faz nascer à obrigação tributária principal ou acessória. O fato ocorrido que gera o fato gerador “deve enquadrar-se rigorosamente dentro dos termos da lei, fenômeno a que se dá o nome de subsunção. Se o fato se subsume a hipótese tributária, estará ele dentro do campo da incidência tributária”.²⁵ Se caso não ocorrer à subsunção, o fato ocorrido estará, obviamente, fora do campo de incidência tributária.

1.4 Do Crédito Tributário

O crédito tributário é conceituado por Misabel Abreu Machado Derzi como, “(...) a denominação dada pelo Código Tributário Nacional à obrigação tributária, vista sob o ângulo do sujeito ativo, ou seja, ao direito de crédito da Fazenda Pública, já apurado pelo lançamento e dotado de certeza, liquidez e exigibilidade.”²⁶

O Direito Tributário pertence ao direito público. Teremos a obrigação tributária como uma obrigação de direito público. Na seara de inúmeros estudiosos e doutrinadores do Direito Tributário, Sacha Calmon Navarro Coelho entende que a obrigação tributária, enquanto instituto da teoria geral do Direito, é um vínculo jurídico prestigiado pela lei que obriga uma ou mais pessoas a dar (*dare*), fazer (*facere*) ou não-fazer (*non facere*) alguma coisa em prol de outra ou outras.²⁷

A partir deste conceito, depreende-se que o crédito tributário decorre da obrigação principal e advém ela da lei. Assim, o nascimento da obrigação tributária não depende da manifestação de vontade da parte que se obriga, nem do seu conhecimento, dizendo-se assim ser uma obrigação *ex lege*. Basta assim a ocorrência do fato previamente descrito na lei para que surja a obrigação.²⁸ O Código Tributário Nacional não distinguiu o que seria crédito tributário da obrigação tributária, ao dispor

²⁵ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p.279.

²⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.771.

²⁷ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 647.

²⁸ AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p.232-233.

no seu artigo 139 que o crédito tributário decorre da própria obrigação tributária, e que há uma relação entre eles, pois possuem a mesma natureza jurídica. Como estabelece o mesmo diploma legal, terão a mesma natureza se o direito de crédito é apenas um dos pólos da relação obrigacional. Tão logo ocorrido o fato jurídico, constituir-se-á também o crédito, o qual não pode ser um posterior à constituição da obrigação.²⁹

Yoshiaki Ichihara refere-se ao crédito tributário, o direito de crédito da Fazenda Pública, oriundo de obrigação tributária. Sendo a obrigação tributária *ex lege*, isto é, decorrente de lei, esta é a causa da existência do tributo. Assim, a lei cria o tributo; com a ocorrência do fato gerador, nasce à obrigação tributária e por meio do lançamento declara-se o crédito tributário.³⁰

Porém, na visão de José Hable, a doutrina majoritária posiciona-se no sentido de que elas não nascem concomitantemente. Primeiramente ter-se-á a obrigação e, posteriormente, a constituição do crédito tributário que se fará pelo lançamento. Haverá um lapso temporal³¹ No entanto, ao surgir à obrigação, ocorre também o aparecimento da pretensão do Estado de exigir a satisfação dessa obrigação. A obrigação tributária traz a obrigação e indica o seu objeto, necessitando apenas ser concretizada. É uma situação juridicizada, pois a juridicidade dessa ligação consiste em a pessoa situada no pólo positivo da relação ter o direito à prestação e em a do pólo negativo ter o dever de prestá-la.³²

Nesse diapasão, observa-se que o crédito tributário só surgirá com o lançamento que concretiza a obrigação e depois de concluído, ele só poderá ser extinto de acordo com a legislação tributária, pois sem ele inexistente o vínculo obrigacional. Ele nasce no exato instante em que irrompe a obrigação e desaparece juntamente com ela”.³³

1.5 Lançamento tributário: conceito

²⁹ HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. Brasília: Brasília Jurídica, 2004, p 38.

³⁰ ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1997, p 140.

³¹ HABLE, José. Op. cit, p 39..

³² Ibidem, p 35.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 445.

Nesse trabalho foi abordado o nascimento da obrigação, o dever de um sujeito pagar certa quantia a outro, em decorrência a um fato — fato gerador — previsto em lei — hipótese de incidência. Será visto como esta obrigação se torna líquida e exigível. A dívida é considerada exigível por meio do procedimento denominado “Lançamento”. A denominação causa várias discussões na doutrina, pois não há convergência nas interpretações defendidas, o que não é de se estranhar, pois o lançamento tributário, como formulado pelo Código Tributário Nacional, não é um conceito único.³⁴

Lançamento é, segundo dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o procedimento administrativo da obrigação tributária, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, indentificar o sujeito passivo, e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Definição de lançamento contida no artigo 142 do CTN, com alterações decorrentes da interpretação sistemática. Na visão de Zelmo Denari, “a administração se utiliza do procedimento do lançamento para constituir o crédito tributário e para alcançar esse resultado ela verifica a ocorrência do fato gerador”.³⁵

A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional, segundo o Código Tributário Nacional em seu artigo 142, parágrafo único. O Estado, como sujeito ativo da obrigação tributária, tem o direito de criar o crédito tributário por meio do lançamento. Segundo Hugo de Brito Machado, neste momento o Estado se encontra em uma posição que não se confunde com a posição da autoridade administrativa “O Estado tem um direito, a autoridade tem um dever.”³⁶

O parágrafo único do referido artigo, preceitua entendimento doutrinário que estabelece ao lançamento tributário a natureza de atividade vinculada e obrigatória da Administração Pública. Portanto, não é meramente discricionária, pois o poder público, sob pena de ser responsável, não pode eximir-se à prática do ato de lançamento relativo aos tributos de sua competência.³⁷ Ademais, a Administração ao realizar o lançamento deve se orientar pela segurança jurídica e transparecer um teor de

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 445.

³⁵ DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Forense, 2000, p.188.

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.p. 122.

³⁷ DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Forense, 2000, p.189.

estabilidade nas relações do sujeito ativo com o sujeito passivo, pois em tempos modernos, requer uma extrema observância aos preceitos legais.³⁸

Assim sendo, o lançamento tributário é o grau de certeza jurídica conferido por um órgão da administração fiscal competente para tal, suficiente para liquidar e exigir o pagamento do tributo. Conforme dispõem os artigos 147, 149, e 150 do Código Tributário Nacional, existem três modalidades de lançamento que serão brevemente analisadas: por declaração ou misto, por homologação e por fim o de ofício.³⁹

1.5.1. Modalidades de Lançamento

O Código Tributário Nacional, nos artigos 147 a 150, especifica quais as formas pelas quais o lançamento é efetuado: por declaração, por homologação e de ofício. Eurico Marcos Diniz de Santi o classifica como “ato-norma” em função do “ato-fato”. Entretanto, os “lançamentos por declaração e de ofício exigem a participação do agente público competente, para prática daqueles atos-fatos necessários para preencher os respectivos suportes fáticos, em conformidade com o esboço do artigo 142”.⁴⁰

A natureza jurídica do lançamento tributário é objeto de grandes divergências tributárias. Não obstante as grandes críticas, a natureza jurídica do lançamento tributário é “constitutiva”, no sentido de se criar um vínculo jurídico entre o sujeito ativo e o sujeito passivo. Nasce, então, novos direitos e deveres que anteriormente não existiam, materializando-se em uma obrigação tributária individual.

1.5.1.1 Lançamento por declaração ou misto

O lançamento por declaração ou misto é assim considerado quando o lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo, que presta à autoridade administrativa, informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.⁴¹ No lançamento “misto” ou “por declaração”, segundo o Código Tributário Nacional em seu artigo 147, o sujeito tem que prestar informações sobre a matéria de

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 372-373.

³⁹HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. Brasília: Brasília Jurídica, 2004, p 55.

⁴⁰ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**, 2. ed., São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 215.

⁴¹ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p 322.

fato ao fisco para que este possa fazer o lançamento. Posteriormente o fisco confirma os elementos concretos ao analisar a declaração. É o exemplo do Imposto sobre *causa mortis* e doação, de competência tributária privativa estadual e Imposto de transmissão de bens *inter vivos*, de competência do município. O Imposto de Renda Pessoa Física não mais é feito por declaração, porém era em um passado não muito distante.⁴²

15.1.2 lançamento por homologação

No lançamento por homologação ou autolançamento – artigo 150 do Código Tributário Nacional —, o próprio contribuinte realiza a apuração da quantia e faz sozinho o “procedimento de lançamento” que leva à liquidação da obrigação. O artigo 150 do CTN trata do lançamento por homologação, expressão esta apresentada de modo ambíguo, em críticas a saber: “Homologa-se quando não é possível lançar e lança-se quando não é possível homologar.”⁴³

Nesse sentido o que ocorre é o “procedimento de lançamento” feito pelo contribuinte, *ad referendum* da Fazenda Pública.⁴⁴ Essa modalidade de lançamento se aplica àquelas situações nas quais o sujeito passivo tem o dever de efetuar o recolhimento do tributo sem necessidade de prévia manifestação da autoridade administrativa.

Assim, 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 exercida pelo sujeito passivo, expressamente a homologa (artigo 150).

Aparentemente, admitindo a impossibilidade de os agentes do fisco procederem ao lançamento de todos os tributos que lhes fossem devidos, foi criada essa modalidade de lançamento a fim de evitar que, transcorrido o decurso do prazo decadencial sem qualquer manifestação por parte do contribuinte, solicitassem a

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 422.

⁴³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 671.

⁴⁴ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. 2. ed., São Paulo: Max Limonad, 1999, p.216-217.

restituição dos valores previamente pagos. Assim, poderia ser suscitada a alegação de falta de lançamento e, portanto, inexistência de crédito tributário.

1.5.1.3 Lançamento de ofício

Este tipo de lançamento é efetuado sem qualquer participação ou intervenção do contribuinte.⁴⁵ “É o lançamento efetuado por iniciativa da autoridade administrativa, com base nos dados que ela possui em seus registros, não só quando a lei assim o determine, como também quando o sujeito passivo se omite, ou preste declaração falsa, ou que não mereça fé (art. 149).”⁴⁶ No lançamento “de ofício”, o agente público é o único responsável pela apuração do *quantum* a ser recolhido aos cofres públicos. Em tese, qualquer tributo pode ser lançado de ofício, desde que não tenha sido lançado regularmente na outra modalidade.⁴⁷

Na lição de Paulo de Barros Carvalho, alguns tributos como o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores podem ser lançados diretamente, sem prévias informações do contribuinte, pois imóveis e veículos são rigorosamente cadastrados.⁴⁸ Já Hugo de Brito Machado assevera que “o direito de fazer o lançamento de ofício, existe em relação a todos os tributos”, por meio de sua própria natureza ou caso exista descumprimento de deveres tributários, e “em todos os casos, a Fazenda Pública terá sempre o direito de lançar”.⁴⁹ Assim, o fisco se utiliza dessa modalidade de lançamento nos casos, por exemplo, de sonegação fiscal, quando o sujeito passivo não preenche as declarações de seus impostos em conformidade com as exigências impostas pela Administração, ou ainda, quando o contribuinte, por erro, **dolo, fraude ou simulação**, exonera-se ao recolhimento periódico do tributo.⁵⁰

Importante neste momento frisar que, no ordenamento jurídico brasileiro, somente com o respaldo da legislação tributária específica no que concerne a cada tributo, seja federal, estadual ou municipal, é que se permitirá saber qual a modalidade

⁴⁵ ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1997, p 148.

⁴⁶ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p 323.

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 126.

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 421.

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Processo administrativo tributário**, caderno de pesquisas tributárias-nova série, n.5, Coord. de Ives Gandra. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 141.

⁵⁰ DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo, Forense, 2000, p.196.

de lançamento será adotada. Não obstante, ao se estudar a definição de lançamento tributário, observamos que no lançamento tributário formulado pelo Código Tributário Nacional, há uma pluralidade de significados e não somente um. Pode ser entendido como procedimento, ora como ato, ora como atividade, entre outros.⁵¹

Vale ressaltar que além dos dois modelos clássicos de procedimentos que constituem o crédito tributário, seja por iniciativa do Poder Público ou do contribuinte, o fisco normalmente costuma utilizar-se de procedimentos que não se ajustam a nenhum dos modelos versados. "Dentre eles, podemos exemplificar o Imposto de Renda Pessoa Física, no regime de estimativa".⁵²

Após o lançamento, ocorrerá a notificação para o pagamento. É estipulado um prazo que, se for omissivo será de 30 dias. Após o transcurso de prazo sem interposição de recursos administrativos, o crédito tributário estará definitivamente constituído após o trânsito em julgado administrativo.

1.6 Conclusão Parcial

Feitas essas preliminares considerações propedêuticas, como base exclusivamente de fixação de alguns conceitos e institutos necessários ao desafio do presente trabalho, cumpre agora situar o assunto que deu origem ao presente estudo.

O Direito, como ordem jurídica, é uma ciência dinâmica, necessária à realidade para alcançar o interesse coletivo. Mas não é capaz de fornecer uma única interpretação nos próprios tribunais superiores. As dificuldades da questão temporal afligem nas lides tributárias e a relevância do estudo científico dos institutos do lapso temporal enfrenta posicionamentos diversos.

As dificuldades da questão temporal é um desafio fascinante, dificultoso em qualquer ramo da Ciência do Direito, seja na área cível, tributária ou processual. Ainda que se tenha delimitado o campo de reflexão deste trabalho ao artigo 150 § 4º do Código Tributário Nacional, é importante uma análise prévia dos institutos da decadência, da prescrição, assim como da homologação tácita, para que após se faça uma correta aplicação daqueles institutos ao referente artigo.

⁵¹ HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. Brasília: Brasília Jurídica, 2004, p 54.

⁵² DENARI, Zelmo. Op. cit, p.196.

Não menos importante destacar que a decadência e a prescrição pertencem ao direito em geral, disciplinada no Código Civil de 2002, na parte geral, no direito das obrigações. Importante frisar as palavras de Eurico Marcos de Santi, sobre o tema em análise: “Decadência e prescrição não são formas de fazer justiça. São formas concretas que o direito encontrou para conviver com esse Deus tão poderoso: o tempo.”⁵³

Circunscrevendo-se ao objeto de estudo, observa-se que o Código Tributário Nacional reportou-se a essa entidade como eficácia da ocorrência de determinados fatos jurídicos. Verificada no tempo e no espaço, a ocorrência de pagamento ou compensação, a consequência é a extinção do crédito tributário.

Embora sejam numerosos os trabalhos doutrinários sobre o tema, a extinção, tem suas hipóteses previstas no artigo 156 do Código Tributário Nacional e são elas: o pagamento, a compensação, a transação, a remissão a prescrição e a decadência, a conversão de depósito em renda, o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§1º e 4º; a consignação em pagamento, termos do disposto no § 2º do artigo 164; a decisão administrativa irreformável, a decisão judicial passada em julgado e a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Quanto à extinção do crédito tributário por decurso de prazo, o instituto da decadência no Direito Tributário, no que se refere ao direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, por meio das modalidades de lançamento por declaração e de ofício, tem diferentes termos de início, dependendo da hipótese a ser tratada, com amparo no artigo 173 do Código Tributário Nacional.

Pela letra do preceito legal, contido no § 4º do artigo 150 do CTN, por vontade do legislador, dispôs que, se expirado o prazo de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador 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**.

Pergunta-se, então: qual será, então, em se comprovando esta hipótese da ressalva do § 4º do artigo 150 do CTN, a regra para contagem do termo inicial do prazo decadencial?

⁵³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 34-35.

As teses doutrinárias quanto ao que se refere à natureza e as dimensões deste prazo extintivo são muitas. A grande parte dos doutrinadores e da jurisprudência apesar de não haver uma pacificação, têm o entendimento de que na hipótese, deve-se seguir a regra geral disposta no inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional, pois, embora para alguns não seja a melhor solução, não haveria outra semelhante que servisse de amparo legal aos princípios da certeza e segurança jurídica.

É esse o recorte temático deste trabalho e as hipóteses de solução para essa questão que passa obrigatoriamente, pela análise, ainda que rápida, de alguns institutos como da decadência, prescrição e suas distinções, assim como o instituto da homologação tácita. Em seguida, ao término do segundo capítulo faremos uma breve distinção entre aqueles dois institutos e analisaremos o artigo 173 do imperioso Código Tributário Nacional.

2 INSTITUTOS RELEVANTES AO ESTUDO DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR DECURSO DE PRAZO

2.1 Formas de Extinção do Crédito Tributário

O crédito tributário extingue-se quando o sujeito passivo tributário liquida seu débito junto ao Estado.⁵⁴ Para Paulo de Barros Carvalho, “desaparecido o crédito decompõem-se a obrigação tributária, que não pode subsistir na ausência desse nexo relacional que atrela o sujeito pretensor ao objeto e que consubstancia seu direito subjetivo de exigir a prestação”.⁵⁵

Segundo dispõe o Código Tributário Nacional, em seu artigo 156, são 11 (onze) as modalidades:

- I) Pagamento: Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito ativo notificado do lançamento — artigo 160 do Código Tributário Nacional. O crédito não pago no vencimento sofre acréscimos punitivos e moratórios. Se a Lei não dispuser de forma contrária, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês – artigo 161, §1º do Código Tributário Nacional.
- II) a compensação;
- III) a transação;
- IV) a remissão;
- V) a prescrição e a decadência,
- VI) a conversão de depósito em renda;
- VII) o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§1º e 4º;
- VIII) a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
- IX) a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
- X) a decisão judicial passada em julgado;
- XI) a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condição estabelecidas em Lei.

Dentre as modalidades relacionadas ao aspecto temporal, podemos destacar a decadência, a prescrição e a homologação tácita. Esses institutos, amparados no princípio de que a Lei não deve tutelar indefinidamente o direito, proporcionam estabilidade aos negócios jurídicos. O brocardo “*Dormientibus non succurrit jus*” traduz

⁵⁴ IGOR, Tenório. **Dicionário de direito tributário**: direito financeiro, direito fiscal, ciências das finanças, economia financeira. 3. ed. Brasília: Consulex, 1999, p.184.

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 445.

com exatidão o referido princípio comum à decadência e a prescrição.⁵⁶ Pois o direito, nesses casos, não socorre aos que dormem. Na lição de Luciano Amaro, papéis perdem-se ou destroem-se com o passar do tempo. O tempo apaga a memória dos fatos e, inexoravelmente elimina as testemunhas.⁵⁷ Por essa razão, a inércia de um titular de um direito, traz como conseqüência a impossibilidade de usufruí-lo ou a extinção deste.

Um dos pilares do Direito consiste em garantir as relações jurídicas entre os sujeitos. Os institutos relacionados ao aspecto temporal são previstos na Lei, mas sua construção e sua definição são fornecidas pela doutrina. Embora não haja consenso na doutrina quanto aos traços distintivos entre decadência e prescrição, no que se refere ao lançamento por homologação, especialmente no momento da constituição e extinção do crédito, há, é bem verdade, uma distinção conceitual, da qual trataremos no decorrer do presente estudo.

Porém, não é difícil perceber o motivo dessa contradição, embora qualquer análise de institutos envolve, em matéria tributária, a análise conjunta de outros institutos que lhes são afins, igualmente polêmicos. Diante disso, caso o intérprete se filie a esta ou aquela tese de direito tributário (sobre o assunto em questão), chegará a alguma conclusão. O mesmo se dá com relação aos institutos ligados ao aspecto temporal: a decadência, a prescrição e a homologação tácita do lançamento, nos termos do disposto no artigo 150, § 4º, inciso VII, do Código Tributário Nacional.

Quanto à divergência doutrinária, não é demais lembrar que a beleza do direito reside justamente nas diferentes correntes doutrinárias que tentam explicar diferentemente os institutos. Assim, a proposta que se faz é de reflexão, especialmente no tocante à decadência, importante instituto em matéria tributária, que possui características e peculiaridades próprias, distinguindo-se frontalmente dos demais institutos por decurso de prazo, pois os princípios jurídicos da segurança devem nortear as relações jurídicas, e elas, não podem eternizar-se.

2.2 O instituto da Decadência e seus efeitos no Direito Tributário

⁵⁶ FANUCCHI, Fábio. **A decadência e a prescrição em direito tributário**. 2. ed. São Paulo: resenha tributária, 1971, p.16.

⁵⁷ AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p.371.

O objetivo da decadência é o de extinguir direitos. O vocábulo é formado pelo prefixo latino *de*, pela forma verbal *cado*, do verbo latino *cadere* (cair) e pelo sufixo “ência”, do latim *entia* (ação ou estado), significando a ação de cair ou estado daquilo que caiu. Segundo leciona Bernardo Ribeiro de Moraes,⁵⁸ a decadência indica a extinção do direito pelo decurso do prazo fixado ao seu exercício, sem que o seu titular o tenha exercido em determinado tempo.

Câmara Leal conceitua decadência como “a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício se tivesse verificado”. No direito tributário e na lição de Zelmo Denari, a decadência é conceituada como “a extinção do direito de crédito não constituído ou em vias de constituição em decorrência, também, da inércia da Fazenda Pública, pelo período de cinco anos”.⁵⁹ Portanto, é a extinção do direito subjetivo de crédito pela inércia continuada do ente público, que deixa de exercitá-lo, no prazo legal.

O sujeito ativo de uma obrigação tem o direito potencial de exigir o seu cumprimento. Se, porém, a satisfação da obrigação depender de uma providência qualquer de seu titular, enquanto essa providência não for tomada, o direito do sujeito ativo será apenas latente. Prescrevendo a lei um prazo dentro do qual a manifestação de vontade do titular em relação ao direito deva se verificar e se nesse prazo ela não se verifica, ocorre a decadência, fazendo desaparecer o direito. O direito caduco é igual ao direito inexistente.⁶⁰

A delimitação do que seja prazo decadencial e prazo prescricional sempre gerou muita polêmica na doutrina pátria, especialmente porque os estudiosos do direito civil não encontram no Código Civil de 2002 em seu artigo 189 e seguintes a distinção expressa entre os prazos extintivos e os de prescrição, embora as características dos prazos contidas naquele dispositivo, deveriam ser suficientes para estabelecer que efeitos produzem.

Em direito tributário, a questão é objeto de inúmeras dúvidas e contradições. Em matéria tributária, o direito e a ação, têm nascimento distinto, o que

⁵⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2v, 1997, p. 373

⁵⁹ DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo, Forense, 2000, p.201.

⁶⁰ FANUCCHI, Fábio. **A decadência e a prescrição em direito tributário**. 2. ed. São Paulo: resenha tributária, 1976, p.16.

acaba por facilitar a distinção entre a decadência e a prescrição. Porém, permanece tormentosa a diferenciação de natureza intrínseca entre eles. Assim, o legislador atraiu, para o seio dos tributos, os problemas da distinção entre institutos diversos – a prescrição e a decadência — que, efetiva ou supostamente, reportam-se a direitos de natureza diferente, para serem aplicados sobre direitos — do credor fiscal – que não apresentam a mesma dualidade – ou pluralidade – existente no direito privado.⁶¹

O objeto da decadência, em matéria tributária, segundo Fanucchi é representado pela obrigação tributária, quando o sujeito ativo é o poder tributante. Quando o sujeito ativo é o contribuinte, o objeto da decadência é o direito de haver a restituição do indébito.⁶²

O instituto da decadência não pode ser interpretado da mesma forma no direito privado e no direito tributário, dadas as diferenças estruturais de um e de outro ramo do direito. Duas peculiaridades podem ser apontadas para demonstrar essas diferenças: o termo inicial no direito privado coincide com o nascimento do direito subjetivo – no campo tributário isso acontece somente com os tributos sujeitos a lançamento por homologação – e o prazo que culmina com o fato jurídico da decadência não se interrompe nem se suspende – no direito tributário há causa interruptiva, artigo 173, II do Código Tributário Nacional.⁶³

No tocante aos efeitos da decadência, há uma aparente falta de lógica no texto do artigo 173 do Código Tributário Nacional. Se a Fazenda Pública pode constituir o crédito em cinco anos, a decadência não extingue o crédito tributário, pois este ainda não estava constituído. Poderíamos admitir que a aparente falta de lógica deste dispositivo legal seria entender que o direito da Fazenda Pública se resumiria apenas a declarar a ocorrência do *quantum* devido, por exemplo, por meio do lançamento.

Na opinião de Paulo de Barros Carvalho, a decadência “teria o condão de inibir a autoridade administrativa de lavrar o ato formalizador (perda do direito de lançar) e, simultaneamente, de fulminar o direito subjetivo de que esteve invertido o sujeito pretensor”.⁶⁴

⁶¹ AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 3ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p.376.

⁶² FANUCCHI, Fábio. **A decadência e a prescrição em direito tributário**. 2. ed. São Paulo: resenha tributária, 1976, p.23.

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p.225

⁶⁴ FANUCCHI, Fábio. **A decadência e a prescrição em direito tributário**. 2. ed. São Paulo: resenha tributária, 1976, p.50.

Convém observar que se a autoridade não constitui o crédito e somente declara a sua existência, o direito subjetivo não estaria extinto. Ressalvadas as diferenças, de qualquer sorte a decadência faz desaparecer o direito subjetivo da exigência da prestação tributária, extinguindo, de conseqüência, o débito do sujeito passivo, desintegrando o laço obrigacional.

Portanto, ocorrerá a decadência quando o titular de um direito não exercê-lo durante um determinado período temporal.

2.3 O instituto da Prescrição e seus efeitos no Direito Tributário

O instituto da prescrição tem por finalidade estabilizar e dar certeza a todas as relações jurídicas. A doutrina, na sua maioria, sempre defendeu que a prescrição atinge diretamente a ação. A significação literal é “escrever antes” ou “escrever previamente”.⁶⁵

Na sua origem, a prescrição tinha conotação de perempção. Ao invés de impedir o recurso à ação, extinguiu a ação que foi iniciada e que tinha um prazo para terminar, sob pena de extinção sem decisão de mérito. Fábio Fanucchi explica que o uso, em pleno processo judiciário, da expressão “prescrição intercorrente”, tecnicamente não seria apropriada, posto que ou a prescrição se verifica antes de iniciada a ação que visa atingir, ou, intentada essa ação, dela não mais se cogita.⁶⁶

O objeto da prescrição é a ação ou o direito à tutela jurisdicional do Estado, e seu efeito é a extinção do direito à ação.⁶⁷ Não há que se confundir, contudo, a faculdade de agir em juízo para fazer com que prevaleça um direito. Uma vez extinto o direito, conseqüentemente, estará extinta a faculdade de agir, pois à ação faltará o seu objeto. Extinta a faculdade de agir, não se poderá falar no desaparecimento total e efetivo do direito, que mesmo impotente, permanecerá latente, enquanto não satisfeito.⁶⁸

Existem causas interruptivas e causas suspensivas do curso da prescrição. A interrupção ocorre por causa única e a suspensão exige duas causas simultâneas e

⁶⁵ FANUCCHI, Fábio. **A decadência e a prescrição em direito tributário**. 2. ed. São Paulo: resenha tributária, 1976, p.47.

⁶⁶ *ibidem*, p.48.

⁶⁷ MARQUES, José Frederico. **Instituições de direito processual civil**, vol II, Rio de Janeiro: Forense, 1962, p.7.

⁶⁸ FANUCCHI, Fábio. *Op. cit.*, p.49

intertemporais, uma para determinar o início do prazo suspenso, outra para afastar a causa suspensiva. Portanto, na interrupção, o prazo ocorrido antes dela é simplesmente desconsiderado, enquanto na suspensão somam-se os dois períodos em que o prazo ocorreu.

No que se refere a direitos patrimoniais, a prescrição não poderá ser declarada de ofício. Não se admite renúncia prévia da prescrição, ou seja, a procedida antes do início do seu curso. Controvertida é a questão de admitir-se se é legítima a renúncia no curso do prazo prescricional e antes de seu termo final.⁶⁹ No entanto, entendendo que como não pode haver renúncia prévia, também não poderá ocorrer renúncia no curso do prazo, pelo mesmo motivo. O sujeito passivo tem o direito à renúncia tácita, também em matéria tributária.

Podem argüir a prescrição não só o prescribente, como também terceiros a quem sua declaração aproveite economicamente. Formalizado o lançamento e notificado o sujeito passivo, abre-se à Fazenda Pública o prazo de 05 (cinco) anos para que cobre em juízo, pela execução, o crédito constituído. A contagem do prazo quinquenal inicia com a constituição definitiva do crédito, na linguagem do legislador, contido no artigo 174 do Código Tributário Nacional.

Porém, a interpretação que se deve dar ao dispositivo, segundo a ilustre lição de Paulo de Barros Carvalho, deve harmonizar-se com o instante em que nasce para o credor o direito de invocar a prestação jurisdicional do Estado, para fazer valer suas prerrogativas. Momento esse que não é necessariamente contemporâneo ao lançamento.⁷⁰

2.4 Distinção entre Decadência e Prescrição em matéria tributária

Enquanto a decadência visa extinguir o direito, a prescrição extingue o direito à ação para proteger um direito. A decadência determina também a extinção da ação que lhe corresponda, de forma indireta, posto que lhe faltará um pressuposto de fundamental importância, ou seja, o objeto. Já a prescrição retira do direito a sua defesa, extinguindo-o indiretamente. Na decadência, o prazo começa a correr no exato

⁶⁹ LEAL, Antônio Luís da Câmara. **Da prescrição e da decadência**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959, p.64.

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.317.

momento em que o direito nasce, enquanto que no instituto da prescrição esse prazo iniciará no momento em que o direito for violado, ameaçado ou desrespeitado, já que é nesse instante que nasce o direito à ação, contra qual se opõe o instituto.⁷¹

Fábio Fanucchi, no estudo do Direito Tributário, analisando a matéria debatida, defende que a decadência supõe um direito que, embora nascido, não se tornou efetivo pela falta de exercício; a prescrição supõe um direito nascido e efetivo, mas que pereceu por falta de proteção pela ação, contra a violação sofrida.⁷² No Direito Tributário, embora a adoção destes institutos típicos do Direito Civil não pactue a maioria da doutrina, sua distinção está bem delineada.

Assim, à luz do Código Tributário Nacional, o prazo para a o crédito tributário ser constituído é de decadência, e o prazo para ser proposta a respectiva ação de execução fiscal caso não exista a satisfação do crédito , é de prescrição.

2.5 O instituto da Homologação Tácita

O artigo 150 do Código Tributário Nacional disciplina a modalidade chamada de lançamento por homologação. Nessa modalidade de lançamento, o contribuinte participa de todos os procedimentos dispostos no artigo 142 do referido Código, sujeita à homologação da autoridade administrativa.⁷³ Assim dispõe:

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.

Na doutrina de José Hable, a participação do sujeito passivo é levantar o fato gerador, quantificar o tributo e recolhê-lo ao erário no montante devido, sem recorrer a nenhum tipo de exame prévio da Fazenda Pública, pois no instante em que o Fisco

⁷¹ FANUCCHI, Fábio. **A decadência e a prescrição em direito tributário**. 2. ed. São Paulo: resenha tributária, 1976, p.11.

⁷² LEAL, Antônio Luís da Câmara. **Da prescrição e da decadência**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959, p.114-115

⁷³ DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo, Forense, 2000, p.193.

reconhece essas atividades, caso concorde com a sua precisão, expressamente as homologa.⁷⁴

Sob essa óptica, podem surgir deduções discutíveis, como as de que o ato de lançamento tributário poderia ser feito pelo sujeito passivo, comprometendo o ato privativo da autoridade administrativa, ou de que a exigência do tributo seria formalizada sem nenhum ato de lançamento, segundo a expressão utilizada por José Eduardo Soares Melo, “tributos sem lançamento”.⁷⁵

Para Eurico Marcos de Santi:

O lançamento tributário, no Sistema Tributário Brasileiro, não é a única forma de constituição do crédito tributário. O crédito poderá ser constituído, ainda, segundo o CTN, pelo ato de formalização do sujeito passivo naqueles tributos cuja legislação atribua ao particular o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa. E, embora em casos muitos específicos, também pela via judicial, mediante decisão de mérito que expressamente constitua o crédito tributário.⁷⁶

Os parágrafos 1º e 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional se referem aos procedimentos de lançamento que antecederem a prática dos atos de homologação e lançamento. Como é um ato privativo do sujeito ativo, não haverá dificuldade alguma em deixar caracterizadas essas situações prévias ao ato de lançamento como procedimento de lançamento.⁷⁷

Dessa forma, a Fazenda Pública possui três alternativas: homologa as atividades realizadas expressamente; ou se manifesta não as homologando; ou não se manifesta no período de cinco anos da ocorrência do fato gerador. Evidentemente, se o sujeito ativo não se pronunciar no prazo de cinco anos a contar do fato gerador do respectivo tributo, surge o instituto da **homologação tácita**, na qual consideram-se homologados os procedimentos de lançamentos que foram realizados pelo contribuinte. Nessa situação, essas atividades serão homologadas tacitamente por previsão legal, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação**.

⁷⁴ HABLE José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. Brasília: Brasília Jurídica, 2004, p 72.

⁷⁵ MELO, José Eduardo Soares. **Processo administrativo tributário**, caderno de pesquisas tributárias – nova série, n. 5. Coord. de Ives Gandra, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

⁷⁶ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p.199.

⁷⁷ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 321.

Nesse diapasão, se o lançamento tributário é necessariamente uma atividade de competência da Fazenda Pública, o Código Tributário Nacional, segundo Luciano Amaro, “teve de construir com enorme dose de artificialismo a idéia de lançamento por homologação”.⁷⁸ Podemos concluir que essa é sem dúvida a grande característica do lançamento por homologação.

2.6 O artigo 173 do Código Tributário Nacional

Dispõe o Código Tributário Nacional, em seu artigo 173 caput, que “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” A doutrina majoritária pátria entende que este dispositivo se aplica basicamente ao lançamento de ofício, pois a constituição do crédito tributário dá-se a partir do lançamento como procedimento administrativo de competência privativa da autoridade administrativa.

Se o crédito tributário cria uma situação jurídica nova, um novo vínculo jurídico entre os sujeitos ativo e passivo, com efeitos jurídicos novos, que os obriga a adotar uma conduta diferente, pois está materializada numa obrigação tributária concreta, podemos dizer que a natureza jurídica do lançamento tributário é constitutiva, conforme reza o artigo 142 do Código Tributário Nacional.⁷⁹

Nesse diapasão, o inciso I do artigo 173 estabelece as regras do instituto da decadência no âmbito do Direito Tributário que serão aplicadas exclusivamente às modalidades de lançamento, seja de ofício conforme reza o artigo 149 do Código Tributário Nacional ou por declaração, conforme o artigo 147.⁸⁰ Assim, qualquer lançamento tributário que a Fazenda Pública em sua competência administrativa, possa realizar dentro de determinado exercício, e que, por algum motivo não foi concretizado efetivamente nele, poderá ser efetuado pelo fisco de ofício nos próximos cinco anos seguintes em que se iniciou a possibilidade jurídica de realizá-lo, e não os anos

⁷⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 342.

⁷⁹ HABLE José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. Brasília: Brasília Jurídica, 2004, p 87.

⁸⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 911.

seguintes em que termina essa possibilidade jurídica de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.⁸¹

Por sua vez, o inciso II do referido artigo dispõe que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados “da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”. Este inciso é muito criticado pela doutrina que faz a observação de que o Código Tributário Nacional utilizou termo impróprio, por especificar a decisão que anulou o lançamento. O termo correto seria cogitar a decisão que declarou o mesmo nulo, pois ato eivado de vício formal é ato nulo e não anulado, e de ter estabelecido a interrupção e suspensão do prazo decadencial.⁸²

As principais críticas para muitos doutrinadores, é que existe caso de interrupção do prazo decadencial no inciso II do aludido artigo. Bernardo Ribeiro de Moraes, analisando a matéria, defende que se despreza o espaço de tempo gasto até a realização do lançamento anulado por vício formal, passando a contar novo período de tempo, ou seja, mais cinco anos. É um prazo autônomo de decadência, no qual o Poder Público utiliza-se de seu direito de constituir o crédito tributário.⁸³ Para o autor, com a decisão definitiva o lançamento deixa de existir e a Fazenda Pública tem um novo direito de constituir o crédito tributário. Assim, se submete ao prazo decadencial.

Já Hugo de Brito Machado⁸⁴ defende que este II inciso do artigo 173, há um caso de interrupção do prazo decadencial, em que se despreza o espaço de tempo gasto até a realização do lançamento anulado por vício formal, passando a contar então um novo período de tempo. Há que se observar que desta forma é dado ao sujeito ativo um novo prazo de cinco anos, por ter praticado um ato nulo. Seria consagrar a teoria do benefício do erro a favor do fisco.

Cabe aqui uma pequena crítica ao mencionado inciso II: não há interrupção do prazo de decadência, pois não é possível interromper um prazo que não está em curso, pois com o lançamento tributário anulado, pode-se considerar autônomo o novo prazo.

⁸¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 382-387.

⁸² *ibidem*, p. 389.

⁸³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2v, 1997, p. 378.

⁸⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.p. 146.

Por fim, o parágrafo único antecipa o início do prazo decadencial prescrito no inciso I, que somente começaria no primeiro dia do exercício seguinte, caso a Fazenda Pública não viesse a se manifestar antes do término do ano em que se tem a possibilidade jurídica de efetuar o lançamento tributário.

3 O PARÁGRAFO 4º DO ARTIGO 150 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

3 Introdução

Conforme dispõe o Código Tributário Nacional, no § 4º em seu artigo 150:

§ 4º Se a lei não fixar prazo à 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.

A figura do lançamento por homologação tácita é formalizada neste dispositivo legal, no qual busca proporcionar uma maior segurança às relações jurídico-tributárias entre o Estado e o contribuinte. Não se podem consagrar incertezas no alcance da Administração Fazendária nem mesmo inseguranças de seus administrados. O decurso do tempo passa e os interesses dos envolvidos não podem ser deteriorados com o tempo. Segundo José Souto Maior Borges⁸⁵ “trata-se de expediente técnico por meio do qual se evita a perpetuação de um estado de indefinição” que se refere à ocorrência de uma obrigação tributária com a explícita hipótese legal de ficar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação nos procedimentos de lançamento efetuados pelo sujeito passivo na relação tributária.

O lançamento de ofício possui grande relevância para o Fisco, principalmente nos tributos diretos, embora os tributos de maior importância econômico-financeira estejam hoje sujeitos ao lançamento por homologação. Porém, a homologação expressa praticamente inexistente, conforme ensina Sacha Calmon Coelho.⁸⁶ Em realidade ocorre a homologação tácita, resultante da inércia da autoridade fiscal juntamente ao decurso de prazo de cinco anos contados do fato gerador do tributo. Em verdade o § 4º do artigo 150 do CTN formaliza esta figura da homologação tácita no Direito Tributário como o instituto centrado na extinção do crédito tributário, desfazendo-se a relação tributária e evitando-se a perpetuação no tempo.

⁸⁵ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 403.

⁸⁶ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Liminares e depósitos antes do lançamento por homologação – decadência e prescrição**, São Paulo: Dialética, 2000, p.50.

O § 4º do retrocitado artigo 150 do CTN se refere a uma lei para fixar o prazo à homologação. Um primeiro questionamento refere-se à natureza jurídica desta lei. Há doutrinadores pátrios que defendem tratar de Lei Complementar, pois a alínea “b” do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal de 1988 dispõe desta forma ao se tratar de matéria de decadência. Para José Eduardo Soares Melo⁸⁷ trata-se de lei ordinária, pois essa lei apenas poderia manter o prazo de cinco anos, ou estabelecer um prazo menor, uma vez que a decadência seria matéria de norma cogente, necessitando, então, de lei complementar para regulamentá-la.

Para Roque Antônio Carrazza,⁸⁸ a natureza jurídica do artigo 150 § 4º do Código Tributário Nacional, prevê ser possível fixar qualquer prazo, pois se está no campo privativo das pessoas políticas, não poderá a lei complementar entrar na seara da economia interna, restringindo seus interesses.

É defendido, ainda, por Souto Maior Borges⁸⁹ que o mencionado § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, descreve que a referida lei é de natureza ordinária, pois a competência legislativa é da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Se fosse lei complementar, a controvérsia seria resolvida pelo princípio *lex posterior derogat priori*, o que neste caso, não se enquadra, “pois o dispositivo autoriza, em alternativa, a alteração por lei ordinária do prazo que ele próprio estabelece”.

3.2 A ressalva do parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional

A letra do preceito legal contida no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional estabelece que, em havendo a referida ocorrência de dolo, fraude ou simulação, absolutamente não ocorrerá à homologação tácita e, portanto, o crédito tributário extinguirá no decurso de prazo de cinco anos contados do fato gerador, sem a manifestação da Administração Fazendária. Apresenta-se, então a não caracterização do lançamento por homologação.

⁸⁷ MELO, José Eduardo Soares. **Processo administrativo tributário**, Caderno de Pesquisas Tributárias - nova série, n. 5. Coord. De Ives Gandra, São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 1999, p. 287.

⁸⁸ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 574.

⁸⁹ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 395.

Em relação ao dolo, à fraude e a simulação, Luciano Amaro assevera que

O dolo se caracteriza pela vontade direcionada a pratica do ato ilícito; a fraude se materializa no emprego de ardis ou estratégias para ludibriar a autoridade fiscal, e a simulação consiste no emprego de formas jurídicas que não refletem a realidade dos fatos ocorridos. O dolo é elemento integrante da fraude (não há fraude “involuntária”) (e da simulação pois o descompasso entre a forma e a realidade também não se dá por acaso).⁹⁰

O Código Tributário Nacional, ao dispor da ressalva constante do referido artigo, determinou a não aceitação de que o contribuinte que se utilize desses meios ilícitos, possua um tratamento diferenciado dispensado àquele contribuinte que não se utilizou desses recursos. É evidenciada a intenção do legislador em não ofender o Princípio da Igualdade consagrado na Constituição Federal de 1988. É o tratamento diferenciado ao sujeito passivo da relação tributária que de boa-fé agiu.⁹¹

Todavia, a ressalva contida na parte final do dispositivo depreende diversas posições contrárias na doutrina. Indaga-se qual seria o prazo para a realização do lançamento tributário na hipótese da verificação de **dolo, fraude ou simulação**? O Mestre Paulo de Barros Carvalho assim se posicionou: “Teria cabimento lançar mão dos prazos do artigo 173 do Código? A exigência se perpetuaria, a mingua da instituição de qualquer limite? Seria admissível aplicar-se subsidiariamente, o artigo 205 do Código Civil, chegando-se ao período de vinte anos?”⁹²

Nesse caso, boa parte da doutrina argumenta, entre eles Paulo de Barros Carvalho⁹³, Luciano Amaro⁹⁴ e Fábio Fannuchi⁹⁵, que o lançamento tributário, ocorrendo dolo, fraude ou simulação, deverá ser efetuado segundo o prazo do artigo 173, I, ou seja, cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

No entanto, o artigo 149, V e o § 4º, *in fine* do artigo 150 do Código Tributário Nacional, dispõem que o prazo é de cinco anos a contar do fato gerador, na ocorrência

⁹⁰ AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p.432.

⁹¹ HABLE José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. Brasília: Brasília Jurídica, 2004, p 143.

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p.397.

⁹³ *Ibidem*.

⁹⁴ AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p.438.

⁹⁵ FANUCCHI, Fábio. **A decadência e a prescrição em direito tributário**. 2. ed. São Paulo: resenha tributária, 1976, p.82.

de dolo, fraude ou simulação, pois o Fisco ficou inerte nesse prazo e foi considerado realizada a homologação. Porém, se no mês subsequente ao seu término, ainda no curso do prazo de decadência para a realização de lançamento de ofício, o Fisco inicia um procedimento de fiscalização sob a suspeita de dolo, fraude ou simulação, terá o contribuinte à pretensão de quitação do débito sob o argumento de ser ilícito este procedimento.

Atualmente o Código Tributário Nacional, trata de matéria destinada a Lei Complementar. Considerando a possibilidade dada no § 4º do artigo 150 de a Lei ordinária estabelecer prazo diverso para a homologação do lançamento, Luciano Amaro entende que o prazo deveria ser apenas menor que os cinco anos, pois as relações jurídicas não podem se perpetuar no tempo e no espaço.⁹⁶

Por fim, o sujeito passivo, ao violar a legislação tributária, não cumprindo a sua obrigação tributária nascida do fato gerador que por sua vez é previsto em uma hipótese de incidência, estará praticando um ilícito tributário⁹⁷, sujeitando-se às sanções estabelecidas em lei.

3.3 Termo inicial do prazo decadencial na ocorrência de dolo, fraude ou simulação

Um primeiro questionamento refere-se a qual seria a regra a ser seguida para a contagem do prazo de extinção do crédito tributário nesta hipótese? Essa ressalva contida na parte final do dispositivo enseja diversas interpretações na doutrina, gerando entendimentos diversificados. Ao ficar comprovada a ocorrência **de dolo, fraude ou simulação** nos procedimentos de lançamento realizados pelo sujeito passivo da obrigação tributária, a Administração Fazendária efetuará o lançamento de ofício em substituição ao lançamento por homologação, conforme alhures já ficou previsto nos artigos 149, VII e 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Entretanto, nem o artigo 149 nem o 150 do Código Tributário delinearão de forma explícita o termo inicial do prazo extintivo do crédito tributário, quando

⁹⁶ AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p.439.

⁹⁷ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 662-663.

comprovada essas hipóteses nas atividades de lançamento realizadas pelo sujeito passivo.

Muitas são as teses doutrinárias levantadas no que se refere à natureza e à extensão deste prazo extintivo do crédito tributário. Vejamos:

Antônio José da Costa⁹⁸ defende que a parte final do dispositivo constante do § 4º do Código Tributário Nacional seria uma exceção que não haveria como aceitá-la, pois em termos práticos e jurídicos, estaria desvirtuando o instituto da decadência. Fabretti⁹⁹ levanta a tese de que o prazo poderia ser indefinido para se “constituir” o crédito tributário. O doutrinador encontra amparo no princípio de direito administrativo da indisponibilidade do interesse público, levando a doutrina mais moderna a contestar a possível existência da decadência no crédito tributário. Para Luiz Emigdyo Rosa Júnior¹⁰⁰ este fundamento estaria ferindo o princípio da segurança jurídica, pois “tal interpretação atentaria contra a segurança das relações jurídicas, que deve ter um momento de estabilidade”. Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁰¹ assevera que “o que se não pode admitir é direito patrimonial incaducável”. É defendido, ainda, por Souto Maior Borges¹⁰² que “aceitar a tese de que não decai o direito de lançar nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, estar-se-ia desconsiderando valores fundamentais nas relações entre Fisco e contribuinte, isto é, a segurança, certeza e estabilidade, valores consagrados pelo próprio CTN, (...)”.

Por sua vez, o prazo de 20 (vinte) anos, com base no artigo 177 do Código Civil de 1916, dispunha que “as ações pessoais prescrevem, ordinariamente, em 20(vinte) anos, as reais em 10 (dez), entre presentes, e entre ausentes em 15(quinze), contados da data em que poderiam ter sido propostas”. Esse entendimento é criticado por parte da doutrina pátria com base no correspondente artigo 205 do Código Civil de 2002 que assim dispõe: “Art. 205. A prescrição ocorre em 10 (dez) anos, quando a lei não lhe haja fixado prazo menor”.

⁹⁸ COSTA, Antônio José da. **Processo administrativo tributário**. Caderno de Pesquisas Tributárias - nova série, n.5, Coord de Ives Gandra, São Paulo, Centro de Extensão Universitária/ Revista dos Tribunais, 1999, p. 264.

⁹⁹ FABRETTI, Lúdio Camargo. **Código tributário nacional comentado**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p.153.

¹⁰⁰ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 556.

¹⁰¹ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 721.

¹⁰² BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 406.

Pois, segundo Luiz Emigdyo Rosa Júnior¹⁰³

“só se deve buscar a solução do referido diploma legal, inexistindo regra estabelecida no CTN, o que não ocorre. Isto porque o art. 173 do CTN corresponde à regra geral sobre o instituto da decadência, e no silêncio de disposição legal específica, o referido do artigo deve ser aplicado”.

No mesmo sentido Souto Maior Borges¹⁰⁴ se posiciona quando afirma que “a alternativa de interpretação aplicando subsidiariamente o prazo estabelecido na lei civil esbarra na objeção de que o CTN,“ enquanto lei de normas gerais, regulou toda a matéria relativa à decadência.”Assim, deve-se buscar uma solução dentro do próprio Código Tributário Nacional.

Entende boa parte da doutrina, entre eles Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁵, que o lançamento, ocorrendo dolo, fraude ou simulação, deve ser efetuado segundo o prazo do artigo 173, I, ou seja, cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Porém, o prazo decadencial somente deve começar a correr a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o Fisco tenha possibilidade de verificar a ocorrência do fato gerador em omissão ou ciência da obrigação tributária. É necessário observar, assim, que o prazo de decadência somente inicia-se a contar do momento em que estiverem presentes os pressupostos da inércia do titular do direito e o transcurso do espaço temporal expresso na lei.¹⁰⁶

Para Fábio Fanucchi¹⁰⁷, o sujeito passivo não poderá se escudar na alegação de decadência do direito da Fazenda Pública quando comprovado irrefutavelmente o procedimento doloso praticado por ele, ratificando ainda:

A decadência incorre contada da data em que se verificou o fato gerador, porém, subsiste com um novo termo inicial, marcado esse: ou pela lei tributária específica a cada tributo, à qual a lei nacional deixa a liberdade de

¹⁰³ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. Manual de direito financeiro e tributário. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 556

¹⁰⁴ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p.406-407.

¹⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p.425.

¹⁰⁶ HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. Brasília: Brasília Jurídica, 2004, p 111.

¹⁰⁷ FANUCCHI, Fábio. **A decadência e a prescrição em direito tributário**. 2. ed. São Paulo: resenha tributária, 1976, p. 68.

estipulação de nova data de início do prazo extintivo(segundo se depreende do § 4º do art. 150); ou pelo conhecimento que o Poder Público passe a ter da ocorrência do fato gerador ou das circunstâncias materiais exatas que o cercaram.”

No mesmo sentido, Luiz Emygdio Rosa Júnior¹⁰⁸ afirma:

A regra geral sobre o termo inicial do prazo de decadência é a constante do inciso I do artigo 173 do CTN, ou seja, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Como o Fisco só pode proceder ao lançamento tendo ciência da ocorrência do fato gerador, na realidade o termo inicial do prazo de decadência é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que fisco tomou ciência do fato gerador. Assim, não adianta o sujeito passivo omitir do fisco a ocorrência do fato gerador visando a escapar da constituição do crédito tributário.

Outrossim, já existem julgados corroborando a possibilidade em contar o prazo inicial decadencial a partir do fato gerador, consoante se posicionou o Superior Tribunal de Justiça:

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA 1ªTurma. RESP nº 816.558. Ementa: TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150 § 4º E 173 DO CTN). 1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais. Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção. 2. Recurso especial improvido. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto da Sra. Ministra-Relatora." Os Srs. Ministros João Otávio de Noronha e Castro Meira votaram com a Sra. Ministra Relatora. Relatora: ELIANA CALMON. Brasília, DF 20 abr. 2006. DJ25/05/2006.

Nesse diapasão, a prática dolosa do contribuinte de omitir a ocorrência do fato gerador tem como objetivo o impedimento do Fisco em conhecê-lo. Assim, deixará de recolher o tributo devido. Estaremos diante do delito de sonegação fiscal. Segundo José Hable¹⁰⁹, “a sonegação fiscal ocorre quando o contribuinte, por ação ou omissão dolosa, procura impedir ou retardar que a autoridade fazendária tome conhecimento da

¹⁰⁸ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 596.

¹⁰⁹ HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. Brasília: Brasília Jurídica, 2004, p 115.

ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, com a intenção de não pagar o tributo devido”. Desse modo, estará caracterizada a inércia do titular do direito e o transcurso do prazo legal. Assim, extinguirá o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário.

Torna-se relevante destacar que neste trabalho defendemos que a contagem do prazo extintivo, quando comprovados procedimentos dolosos, fraudulentos ou simulados do sujeito passivo, inicia-se somente quando demonstrado que o Fisco ficou inerte, isto é, não agiu no tempo predeterminado por lei. Questiona-se, até que ponto os princípios da segurança jurídica e da estabilidade das relações jurídicas poderão ser utilizados pelo agente que utiliza meios arditos e fraudulentos? A prova inequívoca da ocorrência de dolo, fraude ou simulação nas atividades do contribuinte cabe exclusivamente ao Fisco. Se depois de esgotado o prazo decadencial de cinco anos para a guarda de documentos fiscais a Fazenda Pública encontrar elementos probatórios que comprovem a ocorrência de dolo, fraude ou simulação lhe caberá provar que as informações encontradas foram omitidas da escrita fiscal do contribuinte. Assim, o lançamento tributário poderá ser efetuado, constituindo o crédito tributário que nasceu da obrigação tributária omitida.

Por fim, há de se registrar que o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, não trata de definitividade do lançamento, porém alude à definitividade da extinção do crédito tributário.

CONCLUSÃO

É indiscutível a importância do fator tempo que traz consigo importantes elementos que afetam todo o ordenamento jurídico. O Código Tributário Nacional, ao dispor da ressalva constante do § 4º do seu artigo 150, está a determinar a não-aceitação de que o contribuinte que se utiliza de dolo, fraude ou simulação venha a ser beneficiado por uma preclusão do ato de lançar nas mesmas condições daquele que não se tenha utilizado desse artifício. O direito não socorre a quem permanece inerte durante um determinado espaço de tempo. É a tradução perfeita dos institutos da decadência e da prescrição.

Pela letra do preceito legal, contido no referido parágrafo, fica estabelecido que, em havendo a referida comprovação, não ocorrerá a homologação tácita e nem o crédito tributário estará extinto ao se expirar o prazo de cinco anos contado do fato gerador, sem que a Administração Fazendária tenha se manifestado. Nesses casos, não há de se falar em lançamento por homologação.

A contagem do prazo extintivo, quando comprovado procedimento doloso, fraudulento ou simulado do sujeito passivo, inicia-se tão somente quando demonstrado que o Fisco ficou inerte, isto é, não agiu no tempo predeterminado em lei.

Apesar do entendimento majoritário da doutrina, firmado na regra geral do artigo 173, I do CTN, em se comprovando essas hipóteses nos procedimentos de lançamento efetuados pelo sujeito passivo, o prazo decadencial somente começa a correr a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o Fisco tiver possibilidade de verificar a ocorrência do fato gerador omitido da obrigação tributária ou de sua ciência.

Assim, apenas pode iniciar-se o prazo decadencial quando estiverem presentes os pressupostos necessários à sua ocorrência, quais sejam, a inércia do titular do direito e o transcurso do espaço temporal definido em lei.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

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

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário. Coleção Sinopses Jurídicas**. Volume 16. São Paulo: Saraiva, 2000.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. **Liminares e depósitos antes do lançamento por homologação – decadência e prescrição**, São Paulo: Dialética, 2000.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.

COSTA, Antônio José da. **Processo administrativo tributário**. Caderno de Pesquisas Tributárias- nova série- n.5, Coord. De Ives Gandra, São Paulo, Centro de Extensão Universitária / Revista dos Tribunais, 1999.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código tributário nacional comentado**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FANUCCHI, Fábio. **A decadência e a prescrição em direito tributário**. 2 ed. São Paulo: resenha tributária, 1971.

_____. **Decadência e Prescrição**. Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 1. Coord. De Ives Gandra, São Paulo, Centro de Estudos de Extensão Universitária / Resenha tributária, 1976.

HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. 1 ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2004.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

IGOR, Tenório. **Dicionário de direito tributário: direito financeiro, direito fiscal, ciências das finanças, economia financeira**. 3 ed. Brasília: Consulex, 1999.

LEAL, Antônio Luís da Câmara. **Da prescrição e da decadência**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. **Processo administrativo tributário**. Caderno de Pesquisas Tributárias. – nova série, n.5. Coord. De Ives Gandra. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

MARQUES, José Frederico. **Instituições de direito processual civil, vol II**. Rio de Janeiro: Forense, 1962.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MELO, José Eduardo Soares. **Processo administrativo tributário**. Caderno de Pesquisas Tributárias- nova série, n.5. Coord. De Ives Gandra. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2v, 1997.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. Da. **Manual de direito financeiro e tributário**. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.

_____. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Max limonad, 2001.