

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

LUTFE ATIE ABDALLAH

**ANÁLISE DA REGRA DO DIREITO DA DECADÊNCIA
APONTADA NO ARTIGO 173, II DO CTN.**

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO

**São Paulo-SP
Novembro/2015**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

LUTFE ATIE ABDALLAH

**ANÁLISE DA REGRA DO DIREITO DA DECADÊNCIA
APONTADA NO ARTIGO 173, II DO CTN.**

Trabalho de Monografia Jurídica apresentado ao Curso de Pós-Graduação, como parte dos requisitos para obtenção do título de especialista em Direito Processual Tributário, sob a orientação da Professora-Orientadora Renata Elaine Silva.

**São Paulo-SP
Novembro/2015**

*Dedico este trabalho a Fabiana, Mateus e Lucas
pelo tempo privado de nosso convívio.
Lembrança especial de minha irmã La*

AGRADECIMENTOS

- Agradeço aos meus chefes e colegas de trabalho pela solidariedade nos momentos que precisei.
- Agradeço meus colegas de curso que tornaram muito mais prazerosas as aulas.
- Por fim, agradeço a professora Renata pelas suas excelentes aulas que me despertaram interesse pela matéria e especialmente pela orientação neste trabalho.

RESUMO

O direito como ciência é um ramo das ciências sociais que estuda as normas obrigatórias que controlam as relações dos indivíduos em uma sociedade. O direito como conjunto de normas se divide em positivo ou natural. O direito positivo são as normas criadas e postas em vigor pelo Estado, normas estas que regulam determinado comportamento ou procedimento, ou seja, a finalidade delas é predeterminar um comportamento a ser seguido pelas pessoas que a ela estão sujeitas. O Estado soberano tem o poder de criar tributos, de estabelecer proibições tributárias, isto é, de emanar normas jurídicas tributárias para atender as suas necessidades. O direito tributário regula principalmente as relações jurídicas entre o "Fisco", como sujeito ativo, e o Contribuinte, ou terceiros, como sujeitos passivos; regula a cobrança e a fiscalização dos tributos. As normas gerais do Direito Tributário, no Brasil, são as estabelecidas pelo Código Tributário Nacional - CTN, além das prescrições e restrições emanadas da Constituição Federal/1988. Em matéria tributaria as regras da decadência e prescrição impõem limites temporais, ou seja, ao delimitar o exato limite do tempo no direito de constituir e exigir o crédito tributário, impede a perpetuação das relações jurídicas e garante a segurança jurídica.

Palavras-chave: Decadência; Prescrição, Direito Tributário, CTN.

SUMÁRIO

Introdução.....	8
1. Normas Gerais de Decadência e Prescrição na Constituição Federal e Código Tributário Nacional.....	12
2. Obrigação e Crédito Tributário.....	25
3. Modalidades de Lançamento	34
4. Distinção entre Decadência e Prescrição no Direito Tributário	39
5. Regras do Direito de Decadência	45
5.1 Tributos sujeito ao lançamento de ofício e por declaração	45
5.2 Decisão administrativa ou judicial	49
5.3 Antecipações do prazo (Art. 173, parágrafo único do CTN)	50
5.4 Casos de dolo, fraude ou simulação	51
5.5 Lançamentos por homologação.....	56
5.6 Tese dos “cinco mais cinco”	59
Considerações finais	66
Bibliografia.....	68

“Um bom começo é a metade.”

Aristóteles

Introdução

Ao estudarmos a palavra “direito” veremos que se origina de um vocábulo latim: *directum* ou *retum*, que significa “reto” ou “aquilo que é conforme uma régua”, associado a uma noção positivista, adquire o conceito de “pressuposto de uma regra a determinar o que é ‘certo’ e uma autoridade ou chefe a impô-la”¹. Entretanto o conceito de direito é heterogêneo, permitindo um amplo e rico debate entre conceituados doutrinadores.

Para HART, o direito é conceituado como um modelo complexo de união de regras primárias e secundárias. As regras primárias ou de obrigação são aquelas que impõem deveres, obrigações ou abstenções a certos atos e as regras secundárias estabelecem poderes, podendo ser de três tipos: regras de reconhecimento, regras de alteração e regras de julgamento. As regras de reconhecimento dão validade às regras primárias, validade esta que depende da aceitação por parte da comunidade.

Para BOBBIO o direito é uma entidade complexa, não sendo exclusivamente racional ou lógica, mas também um fato, uma realidade empírica e, desta forma, contextualizada historicamente. Assim, o direito é visto pelo autor “como uma linguagem não só lógica ou axiomática, mas como uma linguagem natural multi-problemática, envolvida com complexas circunstâncias históricas”².

Para KELSEN o direito é uma “ordem normativa da conduta humana, ou seja, um sistema de normas que regulam o comportamento humano”³ e norma como “o sentido de um ato através do qual uma conduta humana é prescrita, permitida ou, especificamente, facultada”⁴. Para KELSEN, a “coatividade é a característica essencial da própria definição, ou conceituação, do jurídico”⁵.

¹ COELHO, Luiz Fernando. *Teoria crítica do direito*. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1991, p. 176.

² Cf. OLIVEIRA JÚNIOR, José Alcebíades de. *Bobbio e a filosofia dos juristas*. Porto Alegre: Fabris Editor, 1994, p. 116.

³ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 5.

⁴ Idem, p. 6.

⁵ YOKOHAMA, Alessandro Otavio. *A eficácia como condição de validade da norma jurídica em Kelsen*. Dissertação de Mestrado. Florianópolis: UFSC, 1999, p. 22

Vamos aqui enfatizar um dos conceitos propostos, o qual preconiza o direito como conjunto de normas com a intenção de pacificação social, criando um mundo separado do mundo real, mas com ele interagindo, sem se confundir⁶. Dentre as normas harmonizadoras do direito, há aquelas que delimitam o exato limite do tempo para que as demais normas reguladoras do direito possam ser exercidas, sem que isso afete a segurança jurídica, ou seja, há de se estabelecer um exato limite de tempo, para que as normas que determinam os direitos e deveres sejam válidas. Estas normas, que denominamos decadência e prescrição são fundamentais na pacificação social, não perpetuação no tempo e na segurança jurídica, objetivos estes muito maiores do que simplesmente uma sanção a inércia e negligência do sujeito de direito.

Partiremos agora para expor o conceito de decadência, Para Maria Helena Diniz⁷, decadência “é a extinção do direito pela inação de seu titular que deixa escoar o prazo legal ou voluntariamente fixado para seu exercício”, encontrando-se as regras gerais sobre a referida matéria dispostas nos artigos 207 a 211 do novo Código Civil. Já para Fernanda Cristina de Moraes Fonseca a decadência, “conceitua-se por suas consequências, como a extinção do direito pela falta do exercício dentro do prazo prefixado, atingindo os direitos potestativos, exercitáveis através de ações de natureza constitutiva”⁸. Segundo Sérgio Pinto Martins, “a decadência indica a extinção do direito pelo decurso do prazo fixado a seu exercício, sendo decadência a palavra que tem por significado caducidade, prazo extintivo ou preclusivo, que compreende a extinção do direito”⁹.

Já o conceito de prescrição para Clóvis Bevilácqua segundo Sílvio Venosa (2003) é a perda da ação atribuída a um direito, e de toda a sua capacidade defensiva, em consequência do não uso delas, durante um determinado espaço de tempo¹⁰. Para Pontes de Miranda, de acordo com Maria Helena Diniz¹¹, prescrição é “... a exceção, que alguém tem contra o que não exerceu, durante certo tempo, que alguma regra jurídica fixa, a sua pretensão ou ação.”

⁶ SILVA, R.E. *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário* 1. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. XXXII.

⁷ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. V. 1: teoria geral do direito civil, 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 207.

⁸ FONSECA, Fernanda Cristina de Moraes. Alterações relativas à prescrição e à decadência no novo código civil. *Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região*, Campinas, n. 22, 2003. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/18144>.

⁹ MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. 25º ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 672-682.

¹⁰ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. V. 1, 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 615.

¹¹ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. V. 1: teoria geral do direito civil. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 336.

Nota-se o conceito de Sérgio Pinto Martins, em que “Prescrição é a perda da exigibilidade de um direito, em razão da falta do seu exercício dentro de um determinado período”.¹².

Renata Elaine Silva destaca em sua obra, entender “... que é “o tempo”, que afinal é o elemento semântico dos institutos da decadência e prescrição”¹³, sendo “A decadência e prescrição, formas que o Direito encontrou de pacificar a relação entre tempo e direito”¹⁴. Para a conceituada autora, as normas de prescrição e decadência trazem em seu conteúdo semântico o exato limite do tempo do direito, buscando pacificar as relações sociais e consolidar a segurança jurídica.

¹² MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 676.

¹³ SILVA, R.E. *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 19.

¹⁴ Idem, p. 24.

“Apesar dos nossos defeitos, precisamos enxergar que somos pérolas únicas no teatro da vida e entender que não existem pessoas de sucesso ou pessoas fracassadas. O que existe são pessoas que lutam pelos seus sonhos ou desistem deles.”

Augusto Cury

1. Normais Gerais de Decadência e Prescrição na Constituição Federal e Código Tributário Nacional

De acordo com o art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Deste dispositivo conclui-se que somente a lei poderá criar direitos, deveres e vedações, ficando os indivíduos vinculados aos comandos legais, disciplinadores de suas atividades. O princípio da legalidade é a base na qual se assenta o Estado de Direito, conforme disposto no art. 1º da Constituição Federal.

O conceito de lei, tal como previsto no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal, refere-se a todo ato normativo editado ordinariamente pelo Poder Legislativo, ou, excepcionalmente, e de modo genérico, pelo Poder Executivo, no caso de Leis Delegadas (artigo 68 da Constituição Federal) e das Medidas Provisórias (artigo 62 da Constituição Federal), no desempenho de suas competências constitucionais.

Entretanto, lei em sentido formal abrange todo e qualquer ato legislativo emanado dos órgãos legislativos. Seriam os atos normativos advindos do próprio Poder Legislativo. Lei em sentido amplo seria toda e qualquer manifestação escrita de atos normativos, ainda que não oriundos do Poder Legislativo, como as medidas provisórias editadas pelo Presidente da República, chefe do Poder Executivo Federal.

Portanto, o princípio da reserva legal significa que determinadas matérias de ordem constitucional, serão regulamentadas por leis em sentido formal. Assim, somente o Poder Legislativo, através de leis em sentido estrito (leis ordinárias e complementares), poderá tratar da regulamentação das matérias indicadas pelo texto constitucional, como “reservadas” à lei infraconstitucional.

O legislador constituinte de 1988 reforçou o princípio da estrita legalidade ao expressar no art. 150, I da Constituição Federal, dispositivo integrante do capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, para exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça.

Sobre o assunto discorre Roque Carrazza¹⁵:

De fato, em nosso ordenamento jurídico, os tributos só podem ser instituídos e arrecadados com base em lei. Este postulado vale não só para os impostos, como para as taxas e contribuições que, estabelecidas coercitivamente, também invadem a esfera patrimonial privada.

No direito positivo pátrio o assunto foi levado às últimas consequências, já que uma interpretação sistemática do Texto Magno revela que só a lei ordinária (lei em sentido orgânico-formal) pode criar ou aumentar tributos. Dito de outro modo só à lei - tomada na acepção técnico-específica de ato do Poder Legislativo, decretado em obediência aos trâmites e formalidade exigidos pela Constituição - é dado criar ou aumentar tributos.

Até a Constituição Federal de 1988, os instrumentos normativos usados para delimitar os institutos da decadência e prescrição, foram Decretos-Lei e leis ordinárias, entretanto, após a promulgação da referida Constituição Federal, em seu artigo 146, III, b, o assunto passou a receber a reserva material total e irrestrita da lei complementar.

A Lei Delegada é elaborada pelo Presidente da República, em virtude de autorização concedida pelo Poder Legislativo. Trata-se de instrumento comum em regimes parlamentaristas, em que o Gabinete, chefiado pelo Primeiro Ministro, representa a maioria parlamentar.

A delegação é feita pelo Congresso Nacional ao Presidente da República. A delegação é feita por resolução do Congresso Nacional, que deve especificar "seu conteúdo e os termos de seu exercício" (CF, art. 68, § 2º). Não se admite uma delegação ilimitada da função legislativa.

No que diz respeito á possibilidade de instituição ou majoração de tributos por meio de Lei Delegada, por primeiro, há que se observar a existência de vedações constitucionais expressas em se tratando de empréstimos compulsórios (art. 148 CF), impostos residuais da União (art. 151, I, CF), contribuições sociais (art. 195, § 4º, CF). Tais decorrem da vedação material expressa contida no § 1º do art. 68 da Constituição Federal:

¹⁵ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 296-297.

§ 1º. Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre:

... (destacou-se)

Tendo em vista que, por obrigação imposta pela Constituição Federal, empréstimos compulsórios (art. 148 CF), impostos residuais da União (art. 151, I, CF) e contribuições sociais (art. 195, § 4º, CF) somente podem ser instituídos por meio de Lei Complementar, impossível à Lei Delegada, que não pode versar sobre matéria reservada a tal espécie legislativa, criar ou majorar tais tributos.

Como regra geral deve prevalecer o disposto na regra geral, contida no art. 150, inciso I da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

A Constituição Federal de 1967, em seu art. 18 parágrafo 1º, dizia que lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, Estados o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar:

“Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

I - taxas, arrecadadas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; e

II - contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

II - contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada. (Redação da pela Emenda Constitucional nº 23, de 1983) (Vigência).

§ 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os

Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.

§ 2º Para cobrança de taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos.

§ 3º Somente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsório.

§ 4º Ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em municípios competem, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios; e à União, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados e, se o Território não for dividido em municípios, os impostos municipais.

§ 5º A União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos previstos nesta Constituição instituir outros impostos, além dos mencionados nos artigos 21 e 22 e que não sejam da competência tributária privativa dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a impostos, cuja incidência seja definida em lei federal.”.

A Constituição Federal de 1988, em seu art.146 seguiu a mesma orientação embora tratasse o assunto de maneira mais detalhada:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

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

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003);

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003);

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003);

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”.

O entendimento sobre esta matéria originou duas correntes doutrinárias, sobre a competência da União para editar normas gerais em matéria tributária.

Uma delas denominada tricotômica, tendo como precursor Rubens Gomes de Sousa entendia que a União, mediante lei complementar, englobava três funções: estabelecer normas gerais de direito tributário; dispor sobre conflitos de competência entre as entidades federadas; e, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Segundo essa teoria o conteúdo da expressão “normas gerais” trazia em si apenas um problema de interpretação; o sentido correto seria aquele que permitisse atingir plenamente a finalidade pretendida com sua inclusão no texto constitucional, ou seja, “normas gerais”, compreendem assegurar atuação efetiva e uniforme dos preceitos da constituição em matéria tributária e estabelecer o conteúdo das leis tributárias a serem editadas por cada uma das entidades integrantes da federação, tendo o CTN como entidade normativa uniformizadora. Nesse contexto as normas referentes à prescrição e decadência tributárias, por exemplo, teriam sido recepcionadas pelas Constituições de 1967 e 1988 com essa roupagem de “normas gerais”, veiculadas exclusivamente através de lei complementar federal.

Para os membros dessa corrente, na área financeira a União reserva para si poderes normativos gerais.

A questão foi bem exposta por Paulo de Barros Carvalho, um dos principais líderes da corrente dicotômica:

A linha tradicional de nossos tributaristas, calcada na leitura pura e simples do arranjo textual do preceptivo, erigiu seu entendimento procurando

respeitar todas as cláusulas ao pé da letra, sem vislumbrar o cabimento de quaisquer outras ponderações alheias à estrutura linguística do comando. Dessa maneira, encetou processo hermenêutico, de cunho estritamente literal, para chegar à inferência de que a lei complementar, citada no art. 18, § 1º, manifestava três distintas funções: a) emitir normas gerais de direito tributário; b) dispor sobre conflitos de competências, nessa matéria, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; c) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Trilhando raciocínio diferente, outra facção doutrinária menos numerosa, mas edificada sobre os alicerces de abalizadas opiniões científicas, veio prosperando, enriquecida, cada vez mais, com valiosas contribuições de novos adeptos. Não se limitando à feição gramatical do texto, buscava, antes de tudo, analisá-lo em confronto com as grandes diretrizes do sistema, para obter uma compreensão que pretendia ser coerente e harmônica. O produto desse trabalho exegético contestava a afirmação da corrente tradicional e, desapegado aos símbolos linguísticos do artigo, promoveu exame sistemático que invocava a primazia da Federação e da autonomia dos Municípios, para atingir os seguintes resultados: a lei complementar do art. 18, § 1º, da Constituição anterior, tinha uma única finalidade: veicular normas gerais de direito tributário. Estas, por seu turno, exerciam duas funções, dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar¹⁶.

Já a segunda corrente, dicotômica, tendo como um de seus defensores, Geraldo Ataliba¹⁷, entendia que a expressão “normas gerais”, do modo como entendido pela teoria tricotômica, acarretaria inobservância ao princípio federativo. Aplicando ao tema interpretação sistemática, alcançou o entendimento de que a União mediante lei complementar, poderia editar normas gerais em matéria tributária, tão somente para dispor sobre conflitos de competência entre as entidades federadas e, regular as limitações constitucionais do poder de tributar. Concluiu, que o parágrafo 1º, artigo 18, da Constituição de 1967, não autorizava a União a estabelecer normas gerais nessa matéria, pois caso contrário estar-se-ia permitindo a invasão da esfera de competência exclusiva pertencente a cada uma das entidades políticas, com a conseqüente quebra das autonomias estadual e municipal. Terminou por concluir que os temas referentes a prescrição e decadência; relação jurídica tributária; sujeito ativo e passivo, dentre outros arrolados, configurariam matéria reservada à lei ordinária.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 110.

¹⁷ ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios. *RDP* 10, p. 64.

Para Geraldo Ataliba¹⁸, o CTN somente foi recepcionado como lei complementar naquilo que coincide com os temas dispostos no artigo 146, inciso III, alíneas “a” e “b”, da Constituição da República.

Desta maneira, entende o Autor¹⁹ que o princípio federativo compreende interesses gerais e regionais diferentes e que há esferas de competência discriminadas, de âmbito global ou regional, supondo a presença de pessoas políticas, titulares de direitos e obrigações distintos e exclusivos. Destarte, a Constituição Federal apresenta-se como instrumento jurídico que consagra esses direitos e deveres recíprocos, bem como regula e dita as regras de convivência entre as pessoas federadas e a entidade central.

A despeito dos argumentos defendidos pela corrente dicotômica, predomina a corrente tricotômica sem prejuízo ao princípio federativo como expõem Gilberto de Ulhoa Canto:

Dizer-se que a lei complementar afetava a autonomia dos Estados e Municípios, e por isso serem elas inconstitucionais, não é correto, pois a sua criação e o âmbito de sua competência estão expressos na mesma Constituição que assegura a autonomia, que assim é restringida na sua própria origem. Por outro lado, as suas normas inibem também a autonomia legislativa da própria União, na medida em que nem leis federais sobre tributos do poder central escapam à necessidade de se submeterem ao que as leis complementares prescrevem, dentro dos limites que lhes são próprios. Acresce que a lei complementar é elaborada pelo Congresso Nacional, em cujos quadros a União não tem condição alguma de influir, pois os Senadores representam os Estados e os Deputados os colégios eleitorais dos Estados e dos Municípios²⁰.

Ao entrar em vigor a nova ordem constitucional, em 05 de outubro de 1988, encontrava-se vigente a Lei ordinária 5.172 de 25 de outubro de 1966, denominada CTN, - Código Tributário Nacional, sendo recepcionado, com fundamento no princípio da recepção, desde que o seu texto seja materialmente compatível. Os artigos da Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966, compatíveis com a atual Constituição Federal, passaram a ser considerados *normais gerais em matéria tributária* como se fossem lei complementar. Isto posto, qualquer

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios. *RDP* 10, p. 79.

¹⁹ Idem, p. 60.

²⁰ “Lei Complementar Tributária”, em *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, Coordenação de Ives Gandra Martins. São Paulo, v. 15, p. 02-03.

norma de inferior hierarquia que estabeleça normas de decadência e prescrição, deve respeitar a lei complementar, o CTN, para não ser declarada inconstitucional.

As diferenças existentes entre as leis ordinárias e as leis complementares podem ser classificadas em sua natureza formal e material. Em relação ao aspecto formal, a diferença está no quorum necessário para aprovação do respectivo projeto de lei. Os projetos de leis ordinárias demandam apenas maioria simples ou relativa para serem aprovados. Diferentemente, os projetos de leis complementares demandam um quorum de maioria absoluta para lograr aprovação, sendo, portanto, mais difíceis de serem aprovadas, isto porque para se ter a maioria absoluta, é necessário que seja aprovada pela maioria do número total dos membros da casa legislativa, ou seja, para se aprovar um projeto de lei complementar na Câmara dos Deputados, será sempre necessário um mínimo de 257 votos, já que a Câmara dos Deputados Federais é composta por 513 membros. As leis ordinárias necessitam apenas de maioria simples, que leva em consideração a maioria dos membros presentes à sessão de votação. Assim, em uma sessão de votação em que estejam presentes 312 deputados, para se aprovar um projeto de lei ordinária são necessários 157 votos.

Em relação à natureza jurídico-constitucional da lei complementar e lei ordinária, os principais doutrinadores do país se dividiram em duas vertentes: os que defendem a existência de uma hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária e os que defendem a simples existência de uma reserva material específica. E o que se entende por hierarquia para o direito. Para o direito, a hierarquia de uma norma é a subordinação desta a uma fonte geradora superior. Vemos, por exemplo, que todas as leis são hierarquicamente inferiores a Constituição Federal, pois encontram seu fundamento de validade na Carta Magna.

Então, haverá uma hierarquia entre duas normas jurídicas quando uma delas tiver sua origem e seu fundamento de existência na norma julgada hierarquicamente superior. É o caso do decreto regulamentar, que visa regulamentar disposição de lei. Nesse caso, o decreto tem sua existência dependente da lei, ou seja, se a lei for declarada inconstitucional, automaticamente o decreto perde a sua sustentabilidade, e será, também, contra a constituição.

Para os que defendem a existência de hierarquia, entre eles, Alexandre de Moraes, Miguel Reale, Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Pontes de Miranda, a razão de ser da hierarquia está na necessidade de um quorum qualificado para a aprovação das leis complementares. Essa corrente apoia-se no que chama de própria lógica, defendendo que se o processo legislativo da lei complementar é mais dificultoso, é por que houve maior

ponderação para a edição da citada norma. Desta maneira, adotam o princípio que um ato somente poderá ser desfeito por outro que obedeça a mesma forma. Portanto, revogar uma norma que teve um processo mais dificultoso, por uma norma que teve seu trâmite mais abrandado, indica que houve menor discussão em cima do tema.

Dessa forma, não admitem que uma norma aprovada por maioria absoluta (lei complementar), possa ser revogada por uma norma aprovada por maioria simples (lei ordinária), mesmo que a dita norma jurídica na CRFB/88 estivesse prevista para ser tratada como lei ordinária. Eles defendem que o aspecto formal da lei complementar se sobrepõe sobre o aspecto material, pois o direito não é uma ciência estanque, sendo possível que uma matéria reservada à lei complementar possa colidir com outra matéria residual a ser tratada por lei ordinária.

Seguindo os mesmos argumentos, Manoel Gonçalves Ferreira Filho defende que a existência de hierarquia normativa é o fato de a lei ordinária estar sujeita a compatibilidade com a lei complementar, não podendo, por isso, revogá-la²¹.

Já para os adeptos da corrente contrária a hierarquia entre as leis complementar e ordinária, dizem que os preceitos correlatos que foram tratados na lei complementar devem ser considerados como norma ordinária. Em virtude disto, os dispositivos de lei ordinária posterior podem revogar os preceitos da lei anterior, mesmo que esteja no “corpo” de uma lei complementar, naquilo que esta disponha de forma diversa daquela.

Eles argumentam que uma norma para ser caracterizada como lei complementar, deve vincular-se às imperativas adequações de forma e de conteúdo. No aspecto formal, o processo legislativo diferenciado. No aspecto material, a taxatividade da constituição. Na falta de um desses aspectos não será considerada norma de lei complementar.

Geraldo Ataliba²² asseverava que a lei complementar poderia disciplinar matéria própria das leis ordinárias, mas não gozaria de qualquer superioridade. Dizia que, fora do setor delineado pela constituição, a lei complementar seria tratada como lei ordinária, inclusive podendo ser revogada ou alterada por esta.

²¹ Manoel Gonçalves Ferreira Filho afirma que "a lei complementar é um *tertium genus* interposto, na hierarquia dos atos normativos, entre a lei ordinária (e os atos que têm a mesma força que esta – a lei delegada e, hoje, a medida provisória) e a Constituição (e suas emendas)." FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 34. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 214.

²² ATALIBA, Geraldo. Lei complementar na constituição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p.58.

Podemos até concluir que, o direito constitucional brasileiro tem um escalonamento normativo: 1º) normas constitucionais (Constituição, emendas, o ADCT e os tratados internacionais sobre direitos humanos, celebrados pelo Brasil até a promulgação da atual Constituição - art. 5º, § 2º); 2º) normas infraconstitucionais (leis complementares, leis ordinárias, os demais tratados internacionais, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções; 3º) normas infralegais (regulamentos, portarias e outros atos normativos de grau equivalente).

Colocada assim a hierarquia, conclui-se que a lei ordinária não é subordinada a lei complementar. Pois, a lei ordinária não tem seu fundamento de validade em nenhuma lei complementar, mas diretamente na constituição, sendo espécies normativas que tem seus contornos ditados na Constituição, não sendo inserido em seus conteúdos, o fundamento de validade da outra.

Para os doutrinadores que defendem haver apenas reserva material específico, entre eles, Michel Temer, Gilmar Mendes, Celso Bastos, dada a forma taxativa com a qual a lei complementar é prevista na Constituição, as matérias por elas regulamentadas estão taxativamente previstas na Carta Magna, enquanto que para as leis ordinárias há um âmbito material residual. Ao defender seus argumentos, Michel Temer reforça o conceito de hierarquia para o direito, ao lembrar que a hierarquia em sua acepção jurídica, "é a circunstância de uma norma encontrar sua nascente, sua fonte geradora, seu ser, seu engate lógico, seu fundamento de validade, numa norma superior"²³. Partindo da acepção de hierarquia acima mencionada, verificamos que a lei ordinária, assim como a lei complementar, encontra seu nascedouro, sua fonte, sua norma legitimadora na Constituição Federal.

Logo, as duas espécies normativas não possuem hierarquia entre si, pois encontram o fundamento de validade na Constituição.

O Supremo Tribunal Federal vem proferindo entendimento pacífico no sentido de que não há hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária. Para o Pretório Excelso o que há são âmbitos materiais de atuação distintos. É o que se destaca nas ementas abaixo:

EMENTA: Contribuição social sobre o faturamento - COFINS (CF, art. 195, I). 2. Revogação, pelo art. 56 da Lei 9.430/96, da isenção concedida às

²³ TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 148.

sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade. 3. **Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC I**, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido, mas negado provimento.

(RE 381964, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2008, DJe-048 DIVULG 12-03-2009 PUBLIC 13-03-2009 EMENT VOL-02352-05 PP-00810).

EMENTA: Contribuição social sobre o faturamento - COFINS (CF, art. 195, I). 2. Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade. 3. **Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC I**, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento. (RE 377457, Relator (a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-241 DIVULG 18-12-2008 PUBLIC 19-12-2008 EMENT VOL-02346-08 PP-01774)

EMENTA DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. COFINS E CSLL. COMPENSAÇÃO. REVOGAÇÃO MEDIANTE MEDIDA PROVISÓRIA. AUSÊNCIA DE HIERARQUIA ENTRE LEI COMPLEMENTAR E LEI ORDINÁRIA. CONSONÂNCIA DA DECISÃO RECORRIDA COM A JURISPRUDÊNCIA CRISTALIZADA NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ART. 5º, II, LIV E LV, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. LEGALIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. DEVIDO PROCESSO LEGAL. NATUREZA INFRACONSTITUCIONAL DA CONTROVÉRSIA. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. ARTIGO 93, IX, DA CARTA MAGNA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. RAZÕES DE DECIDIR EXPLICITADAS PELO ÓRGÃO JURISDICIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE NÃO MERECE TRÂNSITO. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM 16.3.2011. 1. O entendimento adotado pela Corte de origem, nos moldes do assinalado na decisão agravada, não diverge da jurisprudência firmada no âmbito deste Supremo Tribunal Federal, no sentido da inexistência de reserva de lei complementar para dispor sobre isenção pertinente à COFINS, bem como ausente relação hierárquica entre lei complementar e lei ordinária (art. 59 da Constituição) porquanto, em matéria tributária, a reserva de lei complementar é definida

em razão da matéria. 2. Obstada a análise da suposta afronta aos incisos II e LV do artigo 5º da Carta Magna, porquanto dependeria de prévia análise da legislação infraconstitucional aplicada à espécie, procedimento que refoge à competência jurisdicional extraordinária desta Corte Suprema, a teor do art. 102 da Magna Carta. 3. Inexiste violação do artigo 93, IX, da Constituição Federal. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que o referido dispositivo constitucional exige a explicitação, pelo órgão jurisdicional, das razões do seu convencimento, dispensando o exame detalhado de cada argumento suscitado pelas partes. 4. As razões do agravo regimental não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada. 5. Agravo regimental conhecido e não provido. (ARE 669072 AgR, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 04/08/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-170 DIVULG 28-08-2015 PUBLIC 31-08-2015)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. COFINS. LEI COMPLEMENTAR. REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO. LEI ORDINÁRIA. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal considerou constitucional o art. 56 da Lei nº 9.430/1996, que revogou o art. 6º, II, da Lei Complementar 70/1991. Decidiu-se que inexistia hierarquia entre lei complementar e lei ordinária em matéria tributária, uma vez que a reserva para utilização do instrumento legislativo previsto no art. 59, II, da Constituição é definida em razão da matéria (art. 146 da Constituição). 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 558780 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-074 DIVULG 20-04-2015 PUBLIC 22-04-2015)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTROVÉRSIA ACERCA DA PRESCRIÇÃO PARA A COBRANÇA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DESPROVIMENTO DO AGRAVO REGIMENTAL. 1. A Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional) foi editada em função da competência da União para legislar sobre normas gerais de direito financeiro (art. 5º, XV, b, da Constituição Federal de 1946), sendo recepcionada com status de lei complementar pela CF/88 (REsp 3.745/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 22.10.1990; REsp 114.754/SP, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 1º.9.1997), razão pela qual "suas regras só podem ser alteradas pelo processo de lei complementar", entendimento já consagrado pelo Supremo Tribunal Federal na vigência da Constituição anterior (RE 106.217/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Octávio Gallotti, DJ de 12.9.1986). Desse modo, o § 2º do art. 8º da Lei 6.830/80 é inaplicável para as execuções fiscais de créditos tributários ajuizados antes da vigência da Lei Complementar 118/2005. 2. A cláusula constitucional de reserva de plenário somente é aplicável na hipótese de controle difuso em que deva ser declarada a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, não se aplicando aos casos (como o dos autos) em que se reputam revogadas ou não recepcionadas normas anteriores à Constituição vigente. 3. Agravo

regimental desprovido. (STJ - AgRg no Ag: 1014326 SC 2008/0031222-0, Relator: Ministra DENISE ARRUDA, Data de Julgamento: 04/09/2008, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 22/09/2008)

2. Obrigação e Crédito Tributário

Destacamos o conceito de obrigação, no ensinamento do Prof. ORLANDO GOMES “o vínculo jurídico entre duas partes, em virtude do qual uma delas fica adstrita a satisfazer uma prestação patrimonial de interesse da outra, que pode exigí-la, se não for cumprida espontaneamente, mediante agressão ao patrimônio do devedor.”²⁴.

O elemento subjetivo é constituído pelas partes na relação jurídica: o credor (sujeito ativo) e o devedor (sujeito passivo). O elemento objetivo é composto pelo *objeto da obrigação*, a prestação (dar, fazer, não fazer ou suportar que se faça) que deve ser cumprida, e finalmente, o *vínculo jurídico*, que é o elo, o liame, o nexa com força jurídica suficiente para possibilitar ao credor o surgimento de seu direito, a sua faculdade de exigir um dado crédito e ao devedor, o seu dever jurídico de cumprir determinada prestação em favor do credor.

A relação jurídica tributária é essencialmente uma relação de cunho obrigacional que é constituída em sua essência, pelos mesmos elementos que compõe qualquer *obrigação*, ou seja, elementos subjetivos, objetivos e de um vínculo jurídico. “São três os modos da conduta humana que podem constituir objeto da prestação: dar, fazer, ou não fazer.”, prossegue o Prof. ORLANDO GOMES.

No direito tributário, obrigação tributária principal, 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.” (CTN, artigo 3º) e não às obrigações acessórias, mais afeitas às obrigações de fazer ou deixar de fazer.

Uma das mais importantes é que sempre será ex lege, ou seja, decorre de lei, da própria lei tributária, e se subdivide em obrigação principal e acessória. A primeira se refere diretamente ao recolhimento do tributo, a segunda a determinadas obrigações que o sujeito passivo tem que cumprir, como: escrituração fiscal, fornecimento de informações e etc., conforme disposto no artigo 113 do Código Tributário Nacional:

²⁴ GOMES, Orlando, *Obrigações*. 14 ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2000, p. 33.

Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1.º - 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.

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

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

CASSONE define o conceito de obrigação tributária assim:

Obrigação tributária é o vínculo que une duas pessoas, uma chamada sujeito ativo (Fisco) e outra, sujeito passivo (contribuinte), que, em vista de esta última ter praticado um fato gerador tributário, deve pagar àquela certa quantia em dinheiro denominado tributo.²⁵

No CTN (Lei n.º 5.172/66), as questões sobre “obrigação tributária” e “crédito tributário” são tratadas no Livro Segundo em Títulos diferentes, sendo o Título II reservado a “obrigação tributária” e o Título III reservado a “crédito tributário”.

O instituto da “obrigação tributária” é abordado a partir do art. 113, o qual dispõe inicialmente em seu *caput* que: “A obrigação tributária é principal ou acessória”. Essa relação de principal e acessório, não pode ser resumida ao conceito que a principal é aquela que tem uma existência própria e que independe da existência de outra e a acessória que depende da existência de uma obrigação principal. Justifica-se isso porque no direito tributário é possível a existência apenas das obrigações acessórias, e como exemplo citamos o caso de imunidades e de isenções, onde há as obrigações acessórias sem se falar em obrigação principal.

A leitura do art. 113, § 1º, do CTN, nos dá ideia de que a obrigação principal “*tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*”, ou seja, toda obrigação tributária principal é tipicamente uma obrigação de dar (dar pecúnia, dinheiro em espécie ao Estado), consiste no pagamento de um tributo ou de uma penalidade pecuniária o que não ocorre nos casos de imunidade ou isenção.

²⁵ CASSONE, Vitório. Direito Tributário. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p 147.

Entretanto, a leitura do § 2º, do mesmo dispositivo nos revela que as obrigações acessórias ou deveres instrumentais, são aqueles periféricos, que circundam a obrigação principal e, sempre serão de “fazer” ou “não fazer” algo, no interesse da fiscalização e arrecadação do tributo. O texto legal claramente nos diz que: *“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.”*

Crédito tributário refere-se ao direito de crédito da Fazenda Pública, oriundo de obrigação tributária. HABLE transcreve em sua obra o conceito expresso pela Doutora MISABEL ABREU DERZI: “crédito tributário é 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.”

Portanto, com a origem da obrigação tributária, o sujeito passivo, deve um tributo, representado momentaneamente por um valor considerado ilíquido. A autoridade administrativa ao formalizar o lançamento, converte a obrigação tributária em crédito tributário.

Há duas teorias sobre o nascimento do crédito tributário. A teoria dualista onde obrigação nasce com a ocorrência do fato gerador, mas o crédito tributário nasce somente com o lançamento (até o lançamento, a obrigação tributária é obrigação sem crédito) e a teoria monista que defende ser o crédito tributário, elemento da obrigação tributária e ter a mesma natureza desta, nasce no mesmo instante, sendo reforçada pelo processo de concreção ou **teoria dos graus de eficácia** acrescentando em seus argumentos que apesar do crédito tributário nascer também junto com a ocorrência do fato gerador, o lançamento, seguido do vencimento, faz o crédito se transformar em exigível e a inscrição em dívida ativa transforma o crédito em exequível.

Entendemos que crédito tributário é o direito subjetivo do Estado de exigir do contribuinte o pagamento do tributo devido, derivado da relação jurídica tributária, que nasce com a ocorrência do fato gerador, na data ou no prazo determinado em lei.

Há três correntes distintas a respeito da constituição definitiva do crédito tributário. A primeira delas tem como principais representantes Paulo de Barros Carvalho e Eurico Marcos Diniz de Santi, e afirma que a constituição definitiva do crédito decorre

com a *notificação válida do lançamento*, pois é neste momento que se constata a publicidade do ato administrativo.

A segunda corrente tem por representantes Hugo de Brito Machado e Sacha Calmon Navarro Coelho, e entende que o crédito encontra-se definitivamente constituído quando não couber mais qualquer espécie de recurso na esfera administrativa.

E a terceira corrente encontra seu fundamento nas lições de Zelmo Denari, e estabelece que a constituição definitiva do crédito dá-se com a inscrição do débito na dívida ativa, ao final do processo administrativo iniciado pelo auto de infração.

Vejamos com mais detalhes a primeira corrente com a qual concordamos. O lançamento, como instituto jurídico, nada mais é do que a conversão de uma obrigação incerta e ilíquida, numa obrigação líquida e certa (certa quanto à existência e líquida quanto ao objeto) é a apuração do *quantum debeat* e a identificação do sujeito passivo.

A doutrina não é uniforme ao conceituar lançamento tributário. Para uma das correntes, que é composta por Alfredo Augusto Becker e Antonio Roberto Sampaio Dória, o lançamento é tido como procedimento administrativo, que na definição de Alberto Xavier, é “a sucessão ordenada de formalidades tendentes a pratica ou à execução de um ato administrativo por parte da autoridade do órgão administrativo”²⁶.

Para Celso Antonio Bandeira de Mello, ”reporta-se a estas hipóteses em que os resultados pretendidos são alcançados por via de um conjunto de atos encadeados em sucessão itinerária até desembocarem no ato final”²⁷.

O Código Tributário Nacional, expressa a definição de lançamento como um procedimento administrativo, privativo da autoridade administrativa, que verifica a ocorrência do fato gerador, define o montante e identifica o sujeito passivo:

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.

²⁶ XAVIER, Alberto. Do procedimento administrativo. São Paulo: José Bushatsky, 1976, p.8, 89.

²⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 27ª Edição. São Paulo: Ed. Malheiros, 2010, p. 443.

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

MACHADO, expressa o seu conceito de lançamento ao defender que “O lançamento, como atividade privativa da autoridade administrativa, pode ser um procedimento e pode ser um ato. Depende das circunstâncias de cada caso.”²⁸.

A outra corrente defende ser o lançamento tributário, um ato administrativo, que nas lições de Lucia Valle Figueiredo, trata-se de “norma concreta, emanada pelo Estado, ou por quem no exercício da função administrativa, que tem por finalidade criar, modificar, extinguir ou declarar relações jurídicas entre este e o administrado, suscetível de ser contrastada pelo Poder Judiciário”²⁹.

Para Celso Antonio Bandeira de Mello³⁰, este ato reveste-se de características peculiares, que objetivam, simultaneamente, conferir garantias aos administrados (ausência de autonomia de vontade, busca do interesse público, tipicidade e formalismo) e prerrogativas a Administração (imperatividade, presunção de legitimidade, exigibilidade). Para Gilberto Ulhoa Canto³¹, o lançamento tributário é um ato através do qual se procede à verificação da ocorrência do fato gerador do imposto, à respectiva avaliação, e conseqüente criação do débito fiscal atualizado.

Para o Professor Paulo de Barros Carvalho, o lançamento tributário é classificado como ato, em razão de que procedimento é a atividade ou processo de preparação, e ato como produto final, composto por enunciados de teor prescritivo, consubstanciados num documento que passa a integrar o sistema do Direito Positivo:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.³²

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Lançamento tributário e Decadência*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 5.

²⁹ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 33

³⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*, São Paulo, Malheiros, 15. ed., 2003, p382-383.

³¹ CANTO, Gilberto de Ulhoa. *Temas de direito tributário*. v.1. Alba, 1964.p 171.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 390.

E no tocante a sua relação com as categorias de “norma”, “procedimento” e “ato”, é enfático:

A compreensão da figura do lançamento fica mais nítida quando refletimos sobre a convergência das palavras “norma”, “procedimento” e “ato”, tomadas como aspectos semânticos do mesmo objeto. Importa dizer, se nos detivermos na concepção de que *o ato é, sempre, o resultado de um procedimento* e que tanto ato quanto procedimento hão de estar, invariavelmente, previstos em normas do direito posto, torna-se intuitivo concluir que *norma, procedimento e ato são momentos significativos de uma e somente realidade*.³³

E emenda o autor:

Tratar o “lançamento” como norma, como procedimento ou como ato passa a ser, então, singela decisão de quem vá examiná-lo, valendo a asserção para o jurista prático e para o jurista teórico, tanto faz. Aquilo que não se justifica, sob o ponto de vista da Epistemologia do Direito, é o caráter emulativo que se difundiu pela doutrina, com a disputa entre a primazia das três possibilidades cognoscitivas³⁴.

Corroborar tal entendimento, as seguintes ementas jurisprudenciais a ver:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL. PRÉ-EXECUTIVIDADE. PRESCRIÇÃO. ARTIGO 174 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

1. Não há qualquer óbice ao reconhecimento da ocorrência da prescrição intercorrente, eis que requerida pela executada em exceção de pré-executividade.

2. O débito fiscal tem origem em parcelas da Taxa de Fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários vencidos entre 1º de abril de 1992 e 10 de outubro de 1994. O lançamento de ofício da dívida deu-se em 17 de dezembro de 1996 e o devedor foi notificado em 30 de dezembro de 1996.

3. **O dies a quo para a contagem do início do prazo prescricional é a constituição definitiva do crédito tributário, que ocorre no momento em que se dá a regular notificação do lançamento ao sujeito passivo** (Precedente: REO n. 1997.01.00.002422-6/MA, Relator Des. Fed. Cândido Ribeiro, DJU de 24/10/1997, 3ª Turma, TRF/1ª região).

4. Apelação e remessa oficial não providas.

(TRF/1ª Região, AC 2002.34.00.018035-8/DF, Relator Desembargador Federal Carlos Fernando Mathias, Oitava Turma, DJ 30/9/05, p. 121).

³³ Idem, ibidem.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 390.

TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO SEM BASE NAS DECLARAÇÕES DO PRÓPRIO DEVEDOR. INCOMPATIBILIDADE COM A HOMOLOGAÇÃO. O LANÇAMENTO COM BASE NAS DECLARAÇÕES DO PRÓPRIO DEVEDOR É CONSTITUTIVO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO, INDEPENDENTEMENTE DE QUALQUER OUTRA SOLENIDADE, ESPECIALMENTE DA HOMOLOGAÇÃO SUBSEQUENTE. O LANÇAMENTO E A HOMOLOGAÇÃO SÃO INSTITUTOS JURÍDICOS INCOMPOSSÍVEIS, PORQUANTO, SO HÁ MISTÉRIO DE SE EFETIVAR O LANÇAMENTO DE TRIBUTO IMPAGO E A HOMOLOGAÇÃO SO SE TORNA NECESSÁRIA QUANDO O IMPOSTO É RECOLHIDO ANTECIPADAMENTE, PELO CONTRIBUINTE. DESDE QUE A AUTORIDADE LANÇADORA DISPONHA DE TODAS AS INFORMAÇÕES PERTINENTES À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL E À IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - NO CASO, AS DECLARAÇÕES DO CONTRIBUINTE - TERÁ CONDIÇÕES PARA CELEBRAR O ATO DE LANÇAMENTO, INDEPENDENTEMENTE DE OUTRAS PROVIDÊNCIAS SUPLEMENTARES. RECURSO IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.(REsp 60.610/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/06/1995, DJ 19/06/1995 p. 18649)

Dessa maneira, temos uma norma individual e concreta, constituindo no **antecedente**, o fato jurídico tributário e, no **consequente**, a relação obrigacional. A norma individual deverá conter a identificação do sujeito passivo da obrigação correspondente, além de determinar a base de cálculo e a alíquota aplicável, apuração do crédito tributário.

Por outro lado, apesar de constar do art. 142, do CTN, a definição legal de lançamento como **procedimento administrativo**, há quem entenda que essa afirmação é inadequada, pois trata-se de ato jurídico administrativo. Isso porque, apesar de, muitas vezes, ser resultado de um procedimento, com este não se confunde, pois o procedimento não é imprescindível para o lançamento que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro.

Em um conceito mais técnico Kiyoshi Harada expõe que:

O lançamento é um procedimento administrativo no sentido de que um agente capaz procede à averiguação da subsunção do fato concreto à hipótese legal (ocorrência do fato gerador), à valoração dos elementos que integram o fato concreto (base de cálculo), à aplicação da alíquota prevista na lei para apuração do montante do tributo devido, à identificação do sujeito passivo, e, sendo o caso, a propositura da penalidade cabível. Esta série de

atos pode ser praticada, inclusive, em diferentes dias, mas no final da verificação dos requisitos previstos no art. 142 do CTN haverá sempre um documento exteriorizador daqueles atos, que é o lançamento eficiente para a constituição definitiva do crédito tributário³⁵.

Há quem defenda o lançamento como ato administrativo, como ocorre na previsão do autolançamento.

A maioria da doutrina entende que o lançamento é um **ato jurídico administrativo simples**, pois reflete a manifestação de vontade de um único órgão, ou, de uma só vontade, e produzem consequências jurídicas independentemente da manifestação de outra vontade.

Pode-se dizer ainda que o lançamento tributário, pertence à categoria dos **atos constitutivos**, pois criam relações jurídicas novas com os correspondentes direitos subjetivos e deveres jurídicos correlatos. Todavia, pode apresentar-se como **ato modificativo** quando o ato da Administração apenas modifica aquele ato praticado pelo sujeito passivo, que tenha sido produzido com qualquer vício de forma e conteúdo.

Também poderá apresentar-se como **ato administrativo vinculado**, pois o agente, ao expedi-lo, não possui qualquer tipo de apreciação subjetiva, mas apenas um comportamento típico, prévio e objetivo que dele espera a Administração em face de situação prevista e de objetividade absoluta.

Sobre o lançamento o CTN o conceitua no artigo 142 como procedimento administrativo, de competência privativa da autoridade administrativa, que deve verificar a ocorrência do fato gerador e da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável (base de cálculo), calcular o montante de o tributo devido identificar o sujeito passivo e sendo o caso aplicar-lhe penalidade cabível. Ressalta o parágrafo único do art. 142 do CTN que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória.

O professor Sacha Calmon Navarro Coelho traz a tona o lançamento como ato administrativo singular:

O lançamento, para começar, não pode ser – por impossibilidade lógica – procedimento (sucessão encadeada de atos). É ato. Em segundo lugar, não existe lançamento inicial, este provisório, e lançamento final, este definitivo.

³⁵ HARADA, Kiyoshi. *Constituição definitiva do crédito tributário pelo lançamento*. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br>>. Acesso em: 05 mai.2010.

O lançamento é ato singular que se faz preceder de procedimentos preparatórios e que se faz suceder de procedimentos revisionais, podendo ser declarado, ao cabo, subsistente ou insubsistente, no todo ou em parte, em decorrência do controle do ato administrativo pela própria Administração, o que não constitui nenhuma novidade, muito pelo contrário. Por lançamento definitivo se deve entender o ato de lançamento contra o qual não caiba recurso do contribuinte nem recurso ex officio (por faltar previsão, por ter faltado o seu exercício ou por consumação dos recursos cabíveis).³⁶

³⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense: 2007, p. 755.

3. Modalidades de Lançamento

A classificação das diferentes modalidades se dará na maior ou menor participação do sujeito passivo:

Lançamento Direto ou de Ofício – previsto no artigo 149 do CTN, o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

“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 inexecução, 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.”.

Nesta modalidade o lançamento é aquele realizado pelo Fisco, dispensado o auxílio do contribuinte, uma vez que já dispõe de dados suficientes.

Os incisos do artigo 149 nos trazem outras hipóteses em que deve ocorrer o lançamento de ofício, não sendo necessariamente lançados originariamente de ofício, mas se referem sempre a correção de erros, fraudes, omissões e outros problemas em lançamentos que foram ou deveriam ter sido feitos anteriormente, numa outra modalidade legal.

O parágrafo único do art. 149 diz ainda que a revisão de ofício só poderá ser realizada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PIS. ADEQUAÇÃO DO LANÇAMENTO À RESOLUÇÃO 49/05. PRESCRIÇÃO. - O Fisco, mesmo realizando um lançamento de ofício, pode proceder à sua revisão quando verificado erro. Nos termos do art. 149, parágrafo único, do CTN, só pode fazê-lo enquanto não decaído o direito. Cuida-se, por certo, de regra que estabiliza as relações jurídicas, cumprindo finalidade protetiva do contribuinte. [...] Assim, tem o Fisco o prazo decadencial para constituir o seu crédito e para revisar tal constituição para maior, não se submetendo a qualquer prazo, contudo, a revisão para a redução de valores, sendo certo, porém, que esta não implica propriamente nova constituição do crédito, mas sua adequação ao efetivamente devido, não gerando a contagem de novo prazo. A adequação do lançamento para menos não interfere tampouco renova prazos; de um lado, não se sujeita a prazo decadencial (o crédito fora constituído inicialmente dentro do prazo); de outro, não tem o condão de suspender ou de interromper a prescrição contada da constituição definitiva do crédito ora simplesmente expurgado dos excessos. (TRF4, AC 2001.70.04.000690-1, Segunda Turma, Relator Leandro Paulsen, DJ 13/10/2005).

Apresentamos como exemplo, o IPTU, o contribuinte, que não prestou nenhuma informação específica ao fisco, recebe em sua casa o carnê do IPTU. Leva-se em consideração a natureza do tributo, sendo mais adequados para os casos do lançamento de ofício, os tributos que têm como fato gerador uma situação permanente (como a propriedade imobiliária), cujos dados constam de bancos de dados fiscais, pois basta à autoridade administrativa a consulta aos registros para que possa ter os dados necessários à realização do lançamento.

Lançamento Misto ou “Por Declaração” – O lançamento por declaração é tratado no art. 147 do CTN:

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.

Esta modalidade tratada como lançamento misto é aquela que ocorre uma ação conjugada entre o Fisco e o contribuinte. O Fisco, não dispõe de dados necessários para realizar o lançamento e os recebe do contribuinte através de uma declaração.

Não feita a declaração a tempo e modo, caberá o lançamento de ofício, pois o crédito tem que ser constituído, seja com a colaboração ou não do contribuinte. Quando o contribuinte não cumpre o dever de colaboração, ao crédito tributário agrega-se a penalidade pecuniária (Art. 113, §3º, CTN). De acordo com o CTN, a retificação da declaração só pode ser feita até o momento da notificação do lançamento e com prova do erro que justifique a retificação, quando se trate de redução ou exclusão do tributo. O Fisco pode retificar a declaração a qualquer tempo. O contribuinte pode questionar o crédito em juízo. A vedação temporal vale apenas para retificação na via administrativa, pois a relação tributária é uma relação obrigacional ex lege. Se houve erro, o contribuinte tem o direito de comprovar que errou.

Como exemplo, o imposto de importação sobre bagagem acompanhada (neste caso é o contribuinte que apresenta a Declaração de Bagagem acompanhada e as informações necessárias para que o Fisco, então, agora dispondo agora de dados fáticos suficientes, realize o lançamento, se cabível). Destaca-se aqui a obrigação instrumental, ou acessória, nos termos do artigo 113, § 2º do CTN - apenas fornecendo a matéria de fato necessária para a constituição do crédito.

Lançamento por Homologação ou “Auto-lançamento” - Por sua vez o art. 150 do CTN traz a figura do lançamento por homologação:

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

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

É a espécie mais utilizada pelo Fisco, sendo a modalidade é mais rápida e eficaz, isso, pois a receita tributária ingressa nos cofres públicos independentemente de qualquer providência estatal.

No caso do lançamento por homologação, ocorrido o fato gerador, o sujeito passivo tem ele mesmo de apurar o montante devido, Ocorrido o fato gerador, o sujeito passivo tem, que determinar a matéria tributável (base de cálculo), identificar-se como sujeito passivo, calcular o montante do tributo e efetuar o recolhimento. Ex. IRPF. A pessoa física presta as informações, faz o cálculo e ainda recolhe o tributo. O Fisco ao tomar conhecimento dessa atividade exercida pelo devedor homologa expressa ou tacitamente.

A homologação poderá ser expressa se a autoridade registrar, de maneira expressa, a sua concordância, será tácita se a autoridade se mantiver inerte e deixar transcorrer o prazo previsto em lei para a homologação expressa e ao final do prazo para a homologação expressa, dá-se a homologação tácita.

O prazo para a homologação expressa é de cinco anos da data do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Nesse caso, expirado o prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento.

Quando houver a constatação do recolhimento a menor, será lavrado um auto de infração. Se não houve pagamento do tributo, constitui-se o crédito por inteiro, aplicam-se juros e multa sobre tudo, nestes casos haverá o lançamento de ofício pela Autoridade Administrativa, conforme previsão do artigo 149, inciso V, do CTN. Se foi pago uma parte, constitui-se o crédito por inteiro, abate-se do valor do crédito o que foi recolhido antecipadamente e aplica-se multa e juros sobre a diferença. Os pagamentos antecipados não afetam o vínculo obrigacional, que permanece íntegro, aguardando a homologação.

Entretanto na prática os valores reconhecidos como devidos pelo sujeito passivo não precisam ser objeto de um lançamento de ofício, mas serão diretamente inscritos em dívida ativa com suporte na própria declaração do contribuinte, embora haja controvérsia a esta prática.

Existe ainda uma espécie de lançamento de ofício que é o lançamento por arbitramento, com previsão no artigo 148 do CTN. Pode ocorrer o arbitramento a partir do momento em que o contribuinte deveria prestar informações para a Administração Pública, mas deixa de fazê-lo, ou mesmo prestando, se essas informações não mereçam fé ou não forem verdadeiras. É muito comum no ISS e no ICMS.

4. Distinção entre Decadência e Prescrição no Direito Tributário

Estes dois institutos estão intimamente relacionados à segurança jurídica e à garantia da ordem social, geram efeitos extintivos, seja sobre direitos individuais ou coletivos, seja sobre sua pretensão. Sobre ele leciona o Luciano Amaro:

A certeza e a segurança do direito não se compadecem com a permanência, no tempo, da possibilidade de litígios instauráveis pelo suposto titular de um direito que tardiamente venha a reclamá-lo. *Dormientibus non succurrit jus*. O direito positivo não socorre a quem permanece inerte, durante largo espaço de tempo, sem exercitar seus direitos. Por isso, esgotado certo prazo, assinalado em lei, prestigiam-se a certeza e a segurança, e sacrifica-se o eventual direito daquele que se manteve inativo no que respeita à atuação ou defesa desse direito.³⁷

A decadência corresponde à extinção de um direito potestativo pelo decurso do prazo previsto em lei para o seu exercício sem que o titular do suposto direito aja para levá-lo a cabo, somente sendo suspenso ou terá impedido seu início nos casos em que lei assim determinar, não se lhe aplicando, sem disposição expressa, as hipóteses de suspensão, interrupção e impedimento prescricionais.

A prescrição ,segundo a posição majoritária da doutrina, diz respeito à perda da possibilidade de se exigir judicialmente uma prestação de dar, fazer ou não fazer (perda da pretensão, do direito de ação), em virtude da inércia do titular do direito subjetivo em exercê-lo no prazo legal. O não exercício deste direito faz nascer a pretensão, que é justamente o poder de exigir a prestação. A partir deste momento terá início o prazo prescricional, o qual, uma vez decorrido, extinguirá a pretensão (e não o direito à prestação).

Os prazos prescricionais foram legalmente contemplados com hipóteses de suspensão, interrupção e impedimento. Na suspensão da prescrição, ocorrendo alguma causa suspensiva, o prazo fica sem fluir durante o tempo em que durar a respectiva causa, mas, cessada esta, volta ao seu curso apenas pelo que lhe faltava; a interrupção da prescrição se

³⁷ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 395-396.

origina com o evento interruptivo do prazo prescricional, este é interrompido, e, uma vez findo tal evento, volta a fluir pelo seu total, iniciando a contagem do prazo, excluindo o tempo transcorrido até o evento interruptivo. E finalmente o impedimento da prescrição é a impossibilidade de se iniciar a contagem do prazo, o qual se mantém íntegro durante toda a duração da causa impeditiva. Com o fim da causa impeditiva, inicia-se o curso do prazo prescricional.

O emérito professor Agnelo Amorin Filho, em texto publicado na RT 300³⁸, elaborou, através da abordagem científica, critérios que determinam a diferença entre prescrição e decadência. Segundo o emérito Professor:

O critério mais divulgado para se fazer a distinção entre os dois institutos é aquele segundo o qual a prescrição extingue a ação, e a decadência extingue o direito. Entretanto, tal critério, além de carecer de base científica, é absolutamente falho e inadequado, uma vez que pretende fazer a distinção pelos efeitos ou consequências.

Segundo CHIOVENDA³⁹ (Instituições, 1/35 e segs.), os direitos subjetivos se dividem em duas grandes categorias:

A primeira compreende aqueles direitos que têm por finalidade um bem da vida a conseguir-se mediante uma prestação, positiva ou negativa, de outrem, isto é, do sujeito passivo. Recebem eles, de CHIOVENDA, a denominação de "direitos a uma prestação", e como exemplos poderíamos citar todos aqueles que compõem as duas numerosas classes dos direitos reais e pessoais.

Nessas duas classes há sempre um sujeito passivo obrigado a uma prestação, seja positiva (dar ou fazer), como nos direitos de crédito, seja negativa (abster-se), como nos direitos de propriedade.

A segunda grande categoria é a dos denominados "direitos potestativos", e compreende aqueles poderes que a lei confere a determinadas pessoas de influírem, com uma declaração de vontade, sobre situações jurídicas de outras, sem o concurso da vontade dessas.

³⁸ RT 300, outubro de 1960 – pág. 7.

³⁹ CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de Direito Processual Civil*. vol. I. Campinas SP: Bookseller, 1998, p. 17.

Nos ensinamentos do professor, nas situações onde houver pretensão condenatória, sua ação estará sujeita à prescrição e nas situações onde houver pretensão constitutiva, negativa ou positiva, a ação correspondente se sujeita a decadência.

Assim, opera-se a prescrição, quando um direito deixa de ser exercido, ou não cobrado judicialmente, exercício esse que precisa da propositura da ação. Por isso se diz que a prescrição é a “a perda do direito de ação”, conceito que apesar ser defendido pela maioria da doutrina, revela-se mais harmônico como uma forma de punir a negligência do sujeito de direito do que garantir segurança jurídica.

Na decadência, a ação e o direito nascem simultaneamente e ao se consumar a decadência, extinto está o direito potestativo e seu pleno exercício.

Em matéria tributária a decadência é o fenômeno temporal que delimita o exato limite do tempo para a constituição do crédito. A consumação da decadência configura o não exercício da autoridade administrativa da sua competência em constituir o crédito tributário, no exato limite do tempo para não perpetuar esta relação obrigacional.⁴⁰

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.

A prescrição é o fenômeno temporal que delimita o exato limite do tempo para que a autoridade administrativa possa exigir, através dos meios legais, o crédito tributário constituído, para alcançar sua satisfação. A prescrição controla o tempo de exigibilidade do

⁴⁰ SILVA, R.E. *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 129-130.

crédito e não apenas o tempo para ingressar com a ação, pois ao ocorrer a prescrição, cessa o direito ao crédito.⁴¹

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.

Luciano Amaro ao trazer a questão para o direito tributário compôs o seguinte comentário:

Tratando-se de relação de natureza *patrimonial* – já que a obrigação tributária principal tem por objeto a prestação do tributo pelo devedor- o Código Tributário Nacional poderia ter-se limitado a disciplinar um prazo para que o Fisco, não satisfeito pelo sujeito passivo, ingressasse em juízo com a ação de cobrança, estabelecendo o lapso de tempo que entendesse adequado, e fazendo-o contar a partir do nascimento da obrigação tributária, com as causas de interrupção ou suspensão que fossem adequadas. [...] certamente influenciado pelas construções teóricas formuladas sobre a decadência e a prescrição, e, fundamentalmente, condicionado pelo fenômeno do *lançamento* (anomalia da pretensão tributária, que não se faz presente na dinâmica do exercício de direitos na esfera de outros ramos do direito), o Código Tributário Nacional optou por cindir a problemática dos prazos extintivos do direito do credor da obrigação tributária, fixando dois prazos, sendo o primeiro o lapso de tempo dentro do qual deve ser "constituído" o crédito tributário, mediante a consecução do lançamento, e o segundo, o período no qual o sujeito ativo, se não satisfeita a obrigação tributária, deve ajuizar a ação de cobrança.⁴²

⁴¹ Ibidem, p. 131-133

⁴² AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 403

Questão polêmica entre os dois institutos é classificar a natureza jurídica de ambos no direito tributário. Há duas correntes divergentes, a corrente majoritária dos doutrinadores entendem ser normas de direito material, entre eles, Ives Gandra da Silva Martins, Humberto Martins, Sacha Calmon Navarro Coelho e Eduardo Junqueira, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Fernanda Guimarães Hernandez, Andre L. Costa-Correa, Hugo de Brito Machado Segundo, Schubert de Farias Machado, Kiyoshi Harada, Octavio Campos Fischer e Jorge de Oliveira Vargas⁴³.

Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho⁴⁴:

A decadência ou caducidade bem como a prescrição são, no direito tributário brasileiro, institutos de direito material, porque dizem com a perda de direitos subjetivos. No caso da decadência dá-se o perecimento do direito ao crédito tributário em si mesmo, seja ele devido à Fazenda Pública em razão da ocorrência do fato gerador no mundo fático seja ele devido ao sujeito passivo, por ter direito a crédito indevido já pago, por inoccorrência do fato gerador (crédito já pago ou pago a maior). Noutras palavras, o sujeito passivo faz jus ao indébito. No caso da prescrição o direito que perece é o de agir, porque a Constituição assegura a todos o direito de pedir ao Judiciário o que lhe é devido (direito material ao processo), observados os prazos fixados em lei, porquanto o direito não socorre aos que dormem. Contudo, tecnicamente, a decadência e a prescrição não caracterizam normas sancionantes ou punitivas, vez que as sanções, as penas de toda ordem, são utilizadas apenas para castigar os atos de ilicitude, ou seja, contrários às leis, sentenças (normas individuais) e obrigações. Nulidades, prêmios, a decadência e a prescrição formam outros institutos, não vindo ao caso descalvá-los agora.

A corrente minoritária defende que os institutos de decadência e prescrição são normas de direito processual, entre eles Ricardo Lobo Torres, Hugo de Brito Machado, Carlos Henrique Brandão e Edison Carlos Fernandes⁴⁵.

Cabe aqui destacar os ensinamentos do Prof. Jose Eduardo Soares de Melo:

A decadência e a prescrição no direito tributário qualificam-se como instituto de direito material e processual, respectivamente, obrigando, na

⁴³ SILVA, R.E. *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 136.

⁴⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Decadência e Prescrição em Matéria Tributária*. Disponível em: <http://sachacalmon.wengine.netdna-cdn.com/>

⁴⁵ SILVA, R.E. *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 136.

aplicação, a obediência aos específicos regimes jurídicos (princípios tributários, administrativos e processuais respectivamente)⁴⁶.

Entendemos que tanto as normas de decadência quanto as de prescrição restringem a aplicação de um direito, sendo a primeira a de constituir crédito tributário e a segunda exigir o crédito tributário constituído, e, portanto apesar de comportar normas específicas processuais, são de natureza predominantemente material.

⁴⁶ Ibidem, p. 137.

5. Regras do Direito de Decadência

A decadência em matéria tributária é o fenômeno temporal que delimita o exato limite do tempo para a constituição do crédito. A consumação da decadência ocorrerá em um prazo de 5 anos, em que a autoridade administrativa permanecer inerte em constituir o crédito tributário. No direito privado, em geral, o prazo inicia-se com o nascimento do direito. No direito tributário, a contagem inicial dependerá do tipo de lançamento a que o tributo esteja submetido.

O *caput* do artigo 173 do Código Tributário Nacional nos dá o prazo que a autoridade administrativa tem para constituir o crédito tributário nos chamados lançamentos de ofício ou de declaração. Em relação à homologação, o prazo estipulado é de 5 anos, caso a lei não fixe outro prazo, de acordo com o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Portanto para os tributos sujeitos ao lançamento por ofício e por declaração aplicar-se-á o artigo 173 do CTN e para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação a aplicação será do artigo 150, § 4.º do CTN.

5.1 Tributos sujeito ao lançamento de ofício e por declaração

O *caput* do art. 173 do Código prevê prazo decadencial de cinco anos, para a autoridade administrativa constituir o crédito tributário, nos chamados lançamentos de ofício ou de declaração. A regra geral está no *caput* e os incisos estabelecem três hipóteses, para contagem do prazo, tendo como parâmetros, o início do ano calendário, fim do processo administrativo e medidas preparatórias indispensáveis ao lançamento.

Na primeira (art. 173, I), que se constitui na regra geral, aplicada a todas as hipóteses de lançamento “de ofício” e “por declaração”, o termo inicial do prazo é primeiro dia do exercício (financeiro) seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. A natureza do tributo e a ocorrência do fato gerador é que definirá a contagem inicial do prazo. Como por exemplo, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA),

cujo fato gerador é a propriedade do veículo no dia 1º de janeiro de cada ano, em relação aos veículos cuja primeira aquisição ocorreu em exercícios anteriores. Nota-se um deslocamento da contagem para o exercício do ano seguinte, havendo um lapso temporal entre o evento e a constituição, justificado talvez, pelo princípio da indisponibilidade dos bens públicos.

Na segunda hipótese (art.173, II), quando o lançamento for efetuado com vício de forma, o termo inicial do prazo “decadencial” é a data em que se tornar definitiva (é, aquela a partir da qual não cabe mais recurso) a decisão (administrativa ou judicial) que o houver “anulado” (ou declarado nulo.). Abre-se aqui a possibilidade da administração pública refazer seu ato e receber um novo prazo, justificado talvez pelo princípio da supremacia do interesse público. Há aqui uma divisão entre vício formal, que permite que um novo lançamento, de vício material, o que impossibilitaria um novo lançamento. Entende-se como vício formal o erro na formação ou construção do lançamento, na elaboração do produto que é o lançamento. Há uma serie de procedimentos que podem ser considerados vícios formais, entre eles:

- (i) Ausência de documento escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo sobre a obrigação tributária da realização do procedimento de fiscalização;
- (ii) Ausência de individualização dos autos de infração ou notificação do lançamento para cada tipo de tributo ou de penalidade, exceto nos casos de regime especial unificado de arrecadação de tributo;
- (iii) Ausência de instrução do auto de infração ou lançamento com os documentos que comprovem o ilícito, tais como termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova;
- (iv) Ausência de servido competente para lavratura do auto de infração;
- (v) Ausência de qualificação do sujeito passivo;
- (vi) Ausência de indicação de local, data e hora da lavratura;
- (vii) Ausência da descrição do fato;
- (viii) Ausência da fundamentação e da disposição legal infringida;
- (ix) Ausência de notificação com determinação de prazo para cumprimento da exigência ou impugnação de 30 dias;

- (x) Ausência de assinatura da autoridade administrativa e indicação de seu cargo; função e número de matrícula, dispensada a assinatura no caso de notificação de lançamento emitida por processo eletrônico⁴⁷.

Já para vício material, entende-se como erros encontrados na formação do crédito, no vínculo jurídico, ou seja, aos elementos que compõem o fato jurídico e a relação jurídica, e a sua existência atribuem os efeitos extintivos conforme disposto no art.156 inciso IX do CTN, entre eles:

- (i) Ausência de hipótese de incidência, que corresponde a não comprovação de ocorrência de fato, considerando seus critérios material, espacial e temporal, em conformidade com as provas apresentadas;
- (ii) Erro na formação da base de cálculo
- (iii) Erro na composição da alíquota aplicável
- (iv) Erro na composição do valor devido e da penalidade aplicada
- (v) Erro na composição do sujeito ativo e passivo (note que colocamos como erro formal a falta de qualificação e aqui o erro é na composição, não na mera qualificação), incluindo a atribuição de responsabilidade⁴⁸.

O inciso ainda se refere à anulação do lançamento, em virtude de vício formal. Vamos abordar de maneira sucinta os conceitos de atos nulos, anuláveis e inexistentes na doutrina.

O **ato nulo** é aquele que em virtude do elevado grau de ilegalidade, já nasce insanável, resultante de um defeito ou ausência de um elemento crucial para sua formação, o ato, portanto, é ilegal, não pode produzir efeitos entre as partes.

O **ato anulável** é aquele cujo defeito pode ser considerado sanável ou convalidável, possuindo assim uma nulidade relativa, em decorrência de ser portador de vícios não tão substanciais quanto aos dos atos nulos.

O **ato inexistente** é aquele que possui apenas aparência de manifestação da vontade da Administração Pública, mas que não chegou a aperfeiçoar-se como ato administrativo. Tais

⁴⁷ SILVA, R.E. *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 193-194.

⁴⁸ Idem, ibidem, p. 194-195.

atos se originam normalmente de “usurpadores da função pública” que são aqueles que se passam por agentes públicos sem o serem.

Segundo a teoria monista defendida por Hely Lopes Meirelles⁴⁹, é inaplicável a dicotomia das nulidades do Direito Administrativo, não existem atos administrativos anuláveis, segundo ele “pela impossibilidade de preponderar o interesse privado sobre o público e não ser admissível a manutenção de atos ilegais, ainda que assim o desejem as partes, porque a isto se opõe a exigência da legalidade administrativa”, portanto, só existem atos inválidos nulos, ou atos válidos, embora admita também a existência de atos inexistentes.

Já para a teoria dualista, defendida por Celso Antônio Bandeira de Mello⁵⁰, há atos nulos, anuláveis e inexistentes, e os atos administrativos podem ser nulos ou anuláveis, dependendo do grau de nulidade a que foram submetidos. Portanto para o ilustre Prof. o ato anulável além de inválido é detentor de vício sanável, podendo ser convalidado, tendo como consequência a preservação de seus efeitos até o momento de sua expurgação completa do sistema. Todavia o ato poderia ser além de inválido, inexistente. Nesse caso, o vício inerente à norma legal é de tal forma explícito, que nenhum efeito pode ser aceitável. É uma norma teratológica despida de qualquer senso de constitucionalidade.

No direito tributário, os atos que não podem ser convalidados, são aqueles que têm vício na hipótese de incidência, na composição do sujeito passivo, na base de cálculo e alíquota. Os atos anuláveis são aqueles praticados com gravidade baixa “os atos expedidos por sujeito incompetente; os editados com vício de vontade, os proferidos com defeito de formalidade, além daqueles praticados conforme os artigos 145, 146 e 149 do CTN⁵¹”.

Colocaremos como parâmetros, o grau de gravidade e possibilidade de convalidação de cada ato, pois dessa maneira, ao classificarmos o vício formal em anulável, estaremos possibilitando a abertura de novo prazo para constituição do crédito, conforme expõe o artigo.

⁴⁹ SILVA, R.E. *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 194-195.

⁵⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

⁵¹ SILVA, R.E. *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 197.

5.2 Decisão administrativa ou judicial

Entendemos que a decisão tanto pode ser administrativa ou judicial, ficando a critério do contribuinte a qual deverá procurar, não havendo a exigência de ter se esgotado a instância administrativa. Entretanto, ao procurar o Poder Judiciário, ficará implícito a renúncia em ter seu direito analisado pela via administrativa, pois a força do trânsito em julgado do provimento jurídico prevalecer diante de decisão administrativa.

Neste sentido sustenta o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 7, de 22/08/2014 (D.O.U. de 27/08/2014):

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ementa: CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E PROCESSO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO. PREVALÊNCIA DO PROCESSO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. DESISTÊNCIA DO RECURSO ACASO INTERPOSTO.

Conclusão 21. Por todo o exposto, conclui-se que:

- a) a propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública, em qualquer momento, com o mesmo objeto (mesma causa de pedir e mesmo pedido) ou objeto maior, implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto, exceto quando a adoção da via judicial tenha por escopo a correção de procedimentos adjetivos ou processuais da Administração Tributária, tais como questões sobre rito, prazo e competência;
- b), por conseguinte, quando diferentes os objetos do processo judicial e do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que concerne à matéria distinta;
- c) a renúncia às instâncias administrativas abrange os processos de constituição de crédito tributário, de reconhecimento de direito creditório do contribuinte (restituição, ressarcimento e compensação), de aplicação de pena de perdimento e qualquer outro processo que envolva a aplicação da legislação tributária ou aduaneira;
- d) a decisão judicial transitada em julgado, seja esta anterior ou posterior ao término do contencioso administrativo, prevalece sobre a decisão administrativa, mesmo quando aquela tenha sido desfavorável ao contribuinte e esta lhe tenha sido favorável;
- e) a renúncia às instâncias administrativas não impede que a Fazenda Pública dê prosseguimento normal aos seus procedimentos, a despeito do ingresso do sujeito passivo em juízo; proferirá, assim, decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida, e deixará de apreciar suas razões e de conhecer de eventual petição por ele apresentada, encaminhando o processo para a inscrição em DAU do débito, quando

existente, salvo a ocorrência de hipótese que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, nos termos dos incisos II, IV e V do art. 151 do CTN;

f) o mesmo raciocínio se aplica no que couber, aos processos administrativos em que não se discuta a exigibilidade do crédito tributário lançado de ofício, mas envolvam quaisquer outras matérias de interesse do sujeito passivo, que ele opte por submeter ao exame do Poder Judiciário (nestes casos, de igual modo, o curso do processo administrativo não será suspenso, ressalvada decisão judicial incidental determinando sua suspensão);

g) a competência para declarar a concomitância de instâncias e seus efeitos é da autoridade competente para decidir sobre a matéria na fase processual em que se encontra o processo administrativo, qualquer que seja o rito a que esteja submetido.

h) se, no ato da impugnação do lançamento, da manifestação de inconformidade ou da interposição de qualquer espécie de recurso, o interessado não informar que a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, em desobediência ao disposto no inciso V do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, e ficar constatada a concomitância total ou parcial com processo judicial, deverá o Delegado ou o Inspetor-Chefe da RFB negar o seguimento da impugnação ou da manifestação quanto ao objeto coincidente;

i) é irrelevante, na espécie, que o processo judicial tenha sido extinto sem resolução de mérito, na forma do art. 267 do CPC, pois a renúncia às instâncias administrativas, em decorrência da opção pela via judicial, é definitiva, insuscetível de retratação;

j) a definitividade da renúncia às instâncias administrativas independe de o recurso administrativo ter sido interposto antes ou após o ajuizamento da ação;

k) o disposto neste Parecer aplica-se de igual modo a qualquer modalidade de processo administrativo no âmbito da RFB, ainda que sujeito a rito processual diverso do Decreto nº 70.235, de 1972;

l) a configuração da concomitância entre as esferas administrativa e judicial não impede a aplicação do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, c/c a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014;

m) ficam revogados o Parecer MF/SRF/COSIT/GAB nº 27, de 13 de fevereiro de 1996 e o ADN Cosit nº 3, de 14 de fevereiro de 1996.

5.3 Antecipação do prazo (Art. 173, parágrafo único do CTN)

As medidas preparatórias para o lançamento são aquelas praticadas durante o procedimento de fiscalização, até a realização da notificação do lançamento, trata-se de antecipação do prazo e irá ter início quando o sujeito ativo intimar o sujeito passivo a prestar esclarecimentos. Na legislação federal as medidas estão positivadas no Decreto 7.574/2011

Não concordamos com a aplicação da norma, após o início do prazo estabelecido pela regra geral (art. 173, I). A regra que determina o prazo de decadência é de 5 anos, contados do art. 173, inciso I, nos lançamentos de ofício ou por declaração, a exceção de iniciar antes da decorrência da notificação da medida preparatória somente ocorrerá se ainda não houver sido aplicada a regra geral.

5.4 Casos de dolo, fraude ou simulação

Foram desenvolvidas teorias a respeito do Dolo: Teoria da Representação, Teoria da Vontade e a Teoria do Assentimento. O código Penal no seu art. 18, I aceitou a Teoria da Vontade, complementada pela Teoria do Assentimento, os quais preconizam que para o Dolo existir não basta a previsão do resultado, é necessário ainda o desejo, ou vontade consciente de realizar o fato criminoso, ciente do resultado previsto e o desejo de concretizá-lo. Ou ainda quando o agente não quer propriamente o resultado, mas efetua a conduta prevendo e aceitando que ele ocorra, assumindo o risco de produzi-lo.

Fraude é o vocábulo derivado do latim *fraus*, *fraudis* (engano, má-fé, logro), que serve para caracterizar o engano malicioso ou a ação astuciosa, promovida de má-fé, para ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever. Segundo Ferreira e Buarque de Holanda⁵², fraude. (Do lat. *Fraude*.) S. f. 1. V. logro (2). 2. Abuso de confiança; ação praticada de má-fé. 3. Contrabando, clandestinidade. 4. Falsificação, adulteração. (Sin. ger.: defraudação, fraudeção, fraudulência.) Utiliza-se do engano oculto para furtar-se o fraudulento ao cumprimento do que é de sua obrigação ou para logro de terceiros. É a intenção de causar prejuízo a terceiros. Segundo Plácido e Silva⁵³, entende-se por fraudar o engano malicioso, ou a ação astuciosa de má fé, para ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever. E conclui: “*Assim, a fraude sempre se funda na prática de ato lesivo a interesse de terceiros ou da coletividade, ou seja, em ato, onde se evidencia a intenção de frustrar-se a pessoa aos deveres obrigacionais ou legais.*”

O art. 72 da Lei nº 4.502, de 30.11.1964, definiu o conceito de fraude e conluió sobre a ótica tributária:

⁵² FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário da língua portuguesa*. 2. ed. São Paulo: Nova Fronteira, 1998, p. 810.

⁵³ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 26. ed, Rio de Janeiro :Forense, 2005, p. 637.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do Imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento:

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Posteriormente, a Lei nº 5.172, de 25.10.1966, Código Tributário Nacional, elegeu como casos de revisão do lançamento de ofício pela autoridade administrativa os seguintes, verbis (grifamos):

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

...

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

...

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

...

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

Porém, “fraude à lei tributária” não tem qualquer semelhança com a “fraude tributária” tal como tratada em diversos artigos do Código Tributário Nacional (149, VII; 150, § 4º, 154, parágrafo único), e na própria legislação criminal (art. 1º, II e art. 2º, I da Lei nº 8.137/91). A fraude tributária implica necessariamente violação grave e frontal de deveres tributários principais e acessórios, como falsificar documentos livros fiscais, “fazer caixa dois” etc. Desta maneira, tem como objetivos evasão de tributos por meio, quase sempre de comportamentos criminosos. Já a “fraude à lei tributária” (fraus legis) não se caracteriza pela violação frontal ao ordenamento tributário, mas um procedimento peculiar visando descaracterizar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Oportuna a lição do eminente Ministro Moreira Alves⁵⁴:

“No direito romano já se fazia a distinção entre os atos contra legem e os atos in frudem legis, embora nem sempre os textos romanos sigam essa distinção.

Quando se estuda o problema da interpretação das leis, distinguem-se os verba legis da mens legis (e não da mens legislatoris). As verba legis são as palavras de lei, e a mens legis é o espírito da lei, ou seja, aquilo que suas palavras pretenderam exprimir.

Daí, na interpretação da lei examina-se, num primeiro estágio (o da interpretação gramatical ou literal), os verba legis, ou seja, as palavras da lei, e num segundo estágio (o da interpretação lógica), a mens legis (o espírito da lei).

A mesma distinção é de fazer-se aqui, porque no problema da fraude à lei o que ocorre justamente é isto: observa-se a letra da lei, mas para se alcançar um fim contrário ao espírito da lei. Emprego a palavra lei no sentido amplo, para traduzir norma jurídica, pois, embora sejam raros os exemplos, é possível inclusive ocorrer fraude ao costume.

Quando o ato vai contra as palavras e o espírito da lei, é ele contra legem, contrário à lei, em que há a violação direta da lei

Já quando o ato preserva a letra da lei, mas ofende o espírito dela, o ato é de fraude à lei. É possível, para praticar-se fraude à lei, que haja a utilização de um ato só ou de um complexo de atos. De um ato só, temos vários exemplos. Darei o célebre exemplo de uma Constituição Imperial do Imperador Constantino, que estabeleceu que todas as doações de valor superior a 500 sólidos precisariam observar o instituto da insinuatio apud acta, ou seja, deviam ser celebradas por escrito e registradas em arquivo público. Então o que se fazia para não se observar essas formalidades era, ao invés de doar para a mesma pessoa 500 sólidos, celebrar seis doações cada uma de 100 sólidos. Com isso observavam-se estritamente as palavras da lei: não havia, considerando-se esse fracionamento, doação de mais de 500 sólidos. Desrespeitava-se, porém, o espírito da lei, que era justamente o de que toda doação que ultrapassasse o valor de 500 sólidos teria de observar aquelas formalidades.

Por vezes, há necessidade de uma conjugação de atos. Temos, por exemplo, o caso e pessoas interpostas para o fim de fraudar à lei. Funcionário público não pode comprar em leilão bem público, então um amigo dele compra em leilão não para ficar com ele, mas com a finalidade posterior de revender esse bem para aquele funcionário público.

Consequentemente, as palavras da lei foram observadas: ele não comprou em leilão, e sim, de terceiro, mas o espírito da lei foi violado. Assim, temos aqui um complexo de negócios jurídicos que em si mesmos são válidos, mas

⁵⁴ ALVES, José Carlos Moreira. *As figuras correlatas da elisão fiscal*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2003, p. 17-19.

pela sua reunião passa a ser em fraude à lei. Observam os verba legis, mas ferem a mens legis ou a sententia legis.

Temos, portanto, que a fraude à lei é uma espécie de gênero violação à lei. Quando é contra legem, há violação direta: quando é in fraudem legis, temos violação indireta.

Também nesses casos se trata de ato ou negócio jurídico querido ou de complexo de atos ou negócios jurídicos queridos, havendo coincidência entre a vontade e a sua manifestação, ao contrário do que ocorre na simulação.

Quanto aos elementos de fraude à lei há duas posições doutrinárias: uma que considera que a fraude à lei é sempre objetiva; basta que haja a violação indireta para que, objetivamente, ocorra a fraude à lei. A outra é a subjetiva: a de a violação indireta, que é o objetivo da fraude à lei, decorrer de elemento subjetivo, ou seja, a intenção de fraudar a lei.

A teoria objetiva é a mais seguida, porque, pela teoria subjetiva, é preciso que o individuo conheça a lei que está violando, para saber que está infringindo essa lei. Aí, há a dificuldade decorrente do princípio geral de que a ninguém é dado desconhecer a lei. Por essa presunção absoluta, ou melhor, por essa ficção, porque não há, obviamente, ninguém que possa conhecer todas as leis que existem no país, todos se têm como conhecedores da lei, o que implica que se cairá sempre, em última análise, na teoria objetiva, porque o elemento subjetivo existirá por essa presunção”.

A simulação se traduz pela falta de correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizam ou seja, o negócio jurídico simulado é aquele que cria uma aparência desejada pelas partes. É uma aparência que se cria, com a finalidade de apenas criá-la, sem se querer ocultar algo que realmente se deseja (simulação absoluta), ou então se cria essa aparência para ocultar o que realmente se deseja (simulação relativa).

Na atual doutrina de Clóvis Bevilacqua⁵⁵, a simulação ocorre se e quando há “uma declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado”. De acordo com o conceito normativo de simulação, esta ocorre sempre que presentes declarações falsas ou documentos falsos. O negócio simulado é o que tem uma aparência contrária à realidade, ou porque não existe em absoluto ou porque é diferente da sua aparência. No negócio simulado, o defeito pode recair sobre a existência do negócio, sobre a sua natureza, ou sobre as partes, as pessoas contratantes.

⁵⁵ BEVILACQUA, Clóvis. *Teoria geral do direito civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1976, p. 225-226.

A doutrina distingue os casos de simulação absoluta e relativa. No primeiro caso, o ato é inexistente, não inválido, enquanto que na simulação relativa o ato é mentiroso quanto ao seu conteúdo.

Vejamos exemplos de simulação absoluta e relativa citados por Moreira Alves⁵⁶:

Ocorrendo uma revolução, e havendo a perspectiva de confisco dos bens dos anti-revolucionários, um deles celebrar simuladamente – simulação absoluta – contrato de compra e venda com um amigo que não corre esse risco por ser partidário da revolução, tornando-se este aparentemente proprietário da coisa, e não correndo, portanto o risco de tê-la confiscada. Criou-se a aparência sem que se oculte por baixo dela um negócio jurídico que é realmente desejado.

Quando o marido, não podendo fazer doação à sua concubina, simula compra e venda, pois não recebe o preço, para que essa compra e venda, na realidade, oculte uma doação – simulação relativa.

Sobre o assunto a Ministra ELIANA CALMON diz:

Dentro de um critério simplista, pode-se dizer: simulação é utilizar meios aparentes para ocultar o que realmente é desejado.

No estudo da simulação, para melhor compreendê-la, é preciso se faça a distinção entre CAUSA e MOTIVO. A causa identifica-se com a finalidade visada pela lei, é objetiva, visível, e exposta no próprio perfil do negócio realizado.

O motivo, diferentemente, é de ordem subjetiva. Quando se fala em simulação, tem-se um negócio jurídico cuja causa não corresponde ao motivo. Tem-se a aparência de negócio, com a ocultação do realmente desejado. Em outras palavras, o negócio jurídico aparente não traduz o desejo do contratante, pois o negócio real é DISSIMULADO.⁵⁷

O prazo de decadência dos lançamentos por homologação é de 5 anos contados da data do fato gerador, com exceção aos lançamentos dolosos, fraudulentos e simulados. Mas nestes casos, qual o prazo de decadência? Qual o exato limite do tempo escolhido pelo legislador para garantir a segurança jurídica?

⁵⁶ José Carlos Moreira. *As figuras correlatas da elisão fiscal*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2003, p. 12-13.

⁵⁷ ALVES, Eliana Calmon. *Elisão, simulação e crimes contra a ordem tributária*. Brasília, DF, 2002. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/201>>. Acesso em: 28 out. 2011.

Aplicando a norma do art.173, I, do CTN. Ao utilizarmos o fenômeno do *paradoxo da inclusão da norma na norma*, ou seja, aplica-se um prazo existente para uma exceção estabelecida pelo artigo, onde não havia tempo determinado, prazo este maior com objetivo de agravar diante de fato doloso, fraudulento e simulado (condutas do agente em desconformidade com a lei, com objetivo de causar dano a administração pública).

Ilustre-se ementa do TR2, destacando entendimento da Ministra ELIANA CALMON:

Ementa: TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. CINCO ANOS A PARTIR DO FATO GERADOR. ART. 150 , § 4º , CTN . INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE SIMULAÇÃO, DOLO OU FRAUDE. PRECEDENTES. 1. A autora foi autuada pela Secretaria da Receita Federal no dia 08 de março de 1991, em decorrência da compensação de IRRF sobre aplicação financeira realizada em 15 de outubro de 1985. 2. Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, segue-se a norma inscrita no art. 150 , § 4º , do CTN , ou seja, tem-se como termo a quo para contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos a data da ocorrência do fato gerador, exceto quando não há pagamento antecipado ou em situações em que se comprovar **dolo, fraude** ou **simulação**, hipótese em que dies a quo passaria a ser o primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no termos do art. 173 , I , do CTN . 3. 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 . (STJ - REsp 395059. Rel. Ministra ELIANA CALMON. DJ 21/10/2002). 4. Sendo assim, tendo ocorrido o fato gerador em 1985, embora declarados em 1986, houve a decadência dos valores não incluídos na declaração, já que o lançamento complementar ocorreu em março de 1991, ou seja, após o transcurso de 5 (cinco) anos do termo a quo. 5. Remessa necessária e apelação não providos.

5.5 Lançamentos por homologação

Aplica-se a regra do art.150,§ 4º do CTN, com exceção para os lançamentos com a ocorrência comprovado de dolo, fraude e simulação. Todavia, para entendermos melhor a aplicabilidade da regra do referido artigo, iremos tomar como parâmetros a constituição ou não do crédito pelo contribuinte e as situações que porventura possam acontecer:

- (i) Constituição incorreta ou incompleta, com pagamento incompleto e incorreto, será aplicada a seguinte regra: Em relação a parte incorreta e incompleta com o

correspondente pagamento, será extinta de acordo com art. 156, I do CTN. A parte incompleta e incorreta que não foi paga será exigível, art. 174, do CTN. A parte que não foi constituída deverá ser constituída de ofício, parágrafo único do art.149, V com a contagem do art.150,§ 4º do CTN;

- (ii) Quando o contribuinte constituir e pagar a menor, aplica-se o art.156, I do CTN para parte paga; e o art. 150,§ 4º do CTN; e da parte não constituída e não paga;
- (iii) Quando o contribuinte não constituir e não pagar nada, sem a comprovação de dolo, fraude ou simulação na sua conduta, aplica-se o art.149, V do CTN, para constituir e o art. 150,§ 4º do CTN, para a contagem do prazo;
- (iv) Quando o contribuinte não constituir e não pagar nada, porém com a comprovação de dolo, fraude ou simulação na sua conduta, aplica-se o art.149, VII do CTN, para constituir e o art.173, I do CTN, para a contagem do prazo;
- (v) Quando o contribuinte não constituir e pagar, aplica-se o art.150,§ 4º do CTN;
- (vi) Quando o contribuinte constituir a maior e pagar a menor, da parte constituída e paga, aplica-se o art.156, I do CTN e da parte não paga e constituída, aplica-se o art.174 do CTN;
- (vii) Quando o contribuinte constituir a menor e pagar a maior, caberá restituição do valor pago indevidamente, segundo art.168 do CTN, ou caso haja apenas um erro na composição do documento de constituição do crédito, retificá-lo⁵⁸.

Vimos que para os lançamentos por homologação, em geral, aplicamos o art. 150,§ 4º do CTN, exceção feita aos lançamentos que ocorreram com dolo, fraude ou simulação. Contudo, o referido artigo, alude a fato gerador para o início da contagem do prazo. Mas como podemos caracterizar o fato gerador? Apesar de ser nomenclatura usada no CTN e na Constituição Federal, e por boa parte dos doutrinadores, é duramente criticada pela sua ambiguidade.

Geraldo Ataliba o conceitua sobre dois aspectos- o abstrato, previsto em lei, o qual denomina hipótese de incidência-descrição hipotética e abstrata do fato, prevista em lei- e o

⁵⁸ SILVA, R.E. *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 242-243.

concreto, o ocorrido no mundo fático, denominado de fato imponible, que gera obrigação tributária.

Diz o Prof. ao justificar suas razões:

A hipótese de incidência é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho). É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera 'previsão legal' (a lei é, por definição abstrata, impessoal e geral)⁵⁹.

Mais adiante, continua:

Fato imponible é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente 'à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal – dá nascimento à obrigação tributária.

Cada fato imponible determina o nascimento de uma obrigação tributária. A lei (h.i.) descreve hipoteticamente certos fatos, estabelecendo a consistência de sua materialidade. Ocorridos concretamente estes fatos hic et nunc, com a consistência prevista na lei e revestindo a forma prefigurada idealmente na imagem legislativa abstrata, reconhece-se que desses fatos nascem obrigações tributárias concretas. A esses fatos, a cada qual, designamos 'fato imponible' (ou fato tributário)⁶⁰.

O termo descrito no artigo se refere a evento jurídico tributário que ocorrendo, faz nascer a obrigação tributária que, nada mais é do que uma relação jurídica geradora de direitos e deveres.

Nesta modalidade de lançamento, caberá a autoridade administrativa, caso verificado que a constituição do crédito feita pela contribuinte foi feita parcial, efetuar um lançamento suplementar, nos moldes do art.149, incisos, V, VI, VII e VIII do CTN.

⁵⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 53.

⁶⁰ Idem, p. 62-63.

5.6 Tese dos “cinco mais cinco”

A tese dos “cinco mais cinco” do prazo de decadência para os lançamentos por homologação, surgiu por meio da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça em meados de 1995, interpretando os artigos. 150, § 4º e 173, I do CTN, e defendia haver um prazo de 5 anos para homologar o lançamento e então, um prazo de mais 5 anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte, para constituir o lançamento de ofício, totalizando um prazo superior a 10 anos para constituir créditos sujeitos ao lançamento por homologação.

O entendimento do STJ era que se nesta modalidade de lançamento, não ocorrendo o pagamento antecipado, o prazo decadência segue as disposições do art. 173, I do CTN, que será de 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, neste período, a Fazenda deve promover o lançamento de ofício em substituição ao lançamento por homologação.

O prof. Eduardo Sabbag nos explica a questão:

Curiosamente, o STJ, a partir de 1995, passou a entender viável a cumulação de prazos, concebendo os dois artigos – art. 173, I e art. 150, §4º - como normas cumulativas ou concorrentes, isto é, não reciprocamente excludentes. Assim, o prazo decadencial passou a encontrar lastro na intitulada tese dos cinco mais cinco (5+5), por meio da qual **o *dies a quo* do prazo do artigo 173 é o primeiro dia do exercício seguinte ao do *dies ad quem* do prazo do artigo 150, § 4º.**⁶¹

Os julgados abaixo nos demonstram o entendimento jurisprudencial à época:

TRIBUTÁRIO - SOCIEDADE - DISSOLUÇÃO IRREGULAR - SOCIO GERENTE - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA (CTN, ART. 135, III)- ICMS - CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - PRAZO (CTN ART. 173). I - O SOCIO GERENTE QUE DISSOLVE A SOCIEDADE, IRREGULARMENTE, SEM CUMPRIR AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS, E RESPONSÁVEL PELO RESPECTIVO PAGAMENTO. (CTN ART. 135, III). II - O ART. 173, I DO CTN DEVE SER INTERPRETADO EM CONJUNTO COM SEU ART. 150, PARÁGRAFO 4. III - O TERMO INICIAL DA DECADÊNCIA PREVISTA NO ART. 173, I DO CTN NÃO É A DATA EM QUE OCORREU O FATO GERADOR. IV - A DECADÊNCIA RELATIVA AO DIREITO DE CONSTITUIR CRÉDITO TRIBUTÁRIO SOMENTE OCORRE DEPOIS

⁶¹ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 797.

DE CINCO ANOS, CONTADOS DO EXERCÍCIO SEGUINTE AQUELE EM QUE SE EXTINGUIU O DIREITO POTESTATIVO DE O ESTADO REVER E HOMOLOGAR O LANÇAMENTO (CTN, ART. 150, PARÁGRAFO 4.) V - SE O FATO GERADOR OCORREU EM OUTUBRO DE 1974, A DECADÊNCIA OPERA-SE EM 1. DE JANEIRO DE 1985

(STJ - REsp: 69308 SP 1995/0033338-4, Relator: Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, Data de Julgamento: 04/12/1995, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 04.03.1996 p. 5363 LEXSTJ vol. 98 p. 107 RSTJ vol. 83 p. 63 DJ 04.03.1996 p. 5363 LEXSTJ vol. 98 p. 107 RSTJ vol. 83 p. 63)

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. DECADÊNCIA. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 142, 150, § 4º, E 173, I, DO CTN – PRECEDENTE. - Nos tributos lançados por homologação, a constituição do crédito tributário deverá ser efetuada pela autoridade administrativa dentro de cinco anos, contados do primeiro dia do ano subsequente ao do fato gerador. - Na hipótese, considerando-se a fluência do prazo decadencial a partir de 01.01.91, não há como afastar-se a decadência decretada, já que a inscrição da dívida se deu em 15.02.96. - Recurso conhecido pela letra c, porém, improvido.

(STJ , Relator: Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, Data de Julgamento: 19/11/2002, T2 - SEGUNDA TURMA)

TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS DECLARADOS EM DCTF. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. AUTO-LANÇAMENTO. PRÉVIO PROCESSO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. 1. O fato de a declaração de débito provir do contribuinte não significa preclusão administrativa para o Fisco impugnar o quantum desconhecido. 2. Impõe-se distinguir a possibilidade de execução imediata pelo reconhecimento da legalidade do crédito com a situação de o Fisco concordar (homologar) com a declaração unilateral do particular, prestada. 3. A única declaração unilateral constitutiva ipso jure do crédito tributário é a do Fisco, por força do lançamento compulsório (art. 142 do CTN que) assim dispõe: "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 tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor aplicação da penalidade cabível". 4. Prestando o contribuinte informação acerca da efetiva existência do débito, porém não adimplindo o crédito fazendário reconhecido, dispõe o Fisco do prazo para realizar o lançamento suplementar, prazo este decadencial, porquanto constitutivo da dívida. 5. Findo este prazo, para o qual a Fazenda dispõe de cinco anos, inaugura-se o lapso de prescrição para o ajuizamento do respectivo executivo fiscal, visando à cobrança do montante declarado e não pago, que também obedece ao quinquênio. 6. Assim é; porque decorrido

o prazo de cinco anos da data da declaração, e não havendo qualquer lançamento de ofício, considera-se que houve aquiescência tácita do Fisco com relação ao montante declarado pelo contribuinte, fixando-se o termo a que, do qual se inicia, então, o prazo para a cobrança judicial, mediante prévia inscrição do débito em dívida ativa. 7. A ausência da notificação revela que o fisco, "em potência" está analisando o quantum indicado pelo contribuinte, cujo montante resta incontroverso com a homologação tácita. Diversa é a situação do contribuinte que paga e o fisco notifica aceitando o valor declarado, iniciando-se, a fortiori, desse termo, a prescrição da ação. 8. Recurso especial provido.

(STJ, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 14/09/2004, T1 - PRIMEIRA TURMA).

Alguns autores defendiam com esse posicionamento, que o prazo decadencial do direito do Fisco constituir o crédito tributário seria de 10 anos, contados da ocorrência do evento, nada obstante os dizeres expressos da legislação. Entretanto, o início do segundo prazo de cinco anos não começa a contar no dia seguinte ao término do primeiro prazo, mas apenas no primeiro dia do ano seguinte.

Vejamos o exemplo dado pelo prof. Eduardo Sabbag:

À luz do entendimento do STJ, no bojo da tese dos cinco mais cinco (5+5), o tributo com fato gerador em 15-02-1995, em que tenha havido falta de pagamento, poderá ser objeto de lançamento até 31-12-2005 (*dies ad quem*), ou seja, aproximadamente onze anos a contar do fato gerador.⁶²

Vários doutrinadores não concordaram com esse posicionamento, pois o § 4º do art. 150 diz que, expirado o prazo da homologação, deve-se considerar definitivamente extinto o crédito tributário. Reforçando estas críticas o prof. Eduardo Sabbag acrescenta: "... o STJ, ao considerar o *dies a quo* como o dia em que se deu a perda do poder de lançar, desloca para o infinito a ocorrência da decadência. (...)"⁶³.

O art. 3º da LC 118/05 veio para acabar com a interpretação que o próprio Superior Tribunal de Justiça chama de tese dos "cinco mais cinco". Cabe transcrever novamente referido artigo:

⁶² SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 798.

⁶³ Idem, p. 799.

"Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei."

A lei interpretativa, muito criticada pela doutrina, por ser considerada inconstitucional foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal não ser incompatível com o princípio da separação de poderes, e que a Constituição não impede que o Estado prescreva leis retroativas, vedando apenas que o efeito retroativo dos atos emanados do Poder Público vulnere a coisa julgada, o ato jurídico perfeito e o direito adquirido (ADIn 605 MC, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, j. 23/10/1991, DJ 05.03.1993).

No entanto, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo não ocorre, aplica-se o art. 173, I, do CTN. Segue o entendimento do STJ abaixo:

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 inoocorre, 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. 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.

(STJ, REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 18/09/2009).

Considerações finais

Entendemos o direito como conjunto de normas com a intenção de pacificação social, criando um mundo separado do mundo real, mas com ele interagindo, sem se confundir. Dentre as normas harmonizadoras do direito, há aquelas que delimitam o exato limite do tempo para que as demais normas reguladoras do direito possam ser exercidas, sem que isso afete a segurança jurídica, as quais denominamos decadência e prescrição, não perpetuando os conflitos no tempo e promovendo a segurança jurídica.

A Lei ordinária 5.172 de 25 de outubro de 1966, denominada CTN, - Código Tributário Nacional, foi recepcionada pela atual Constituição Federal e os artigos com ela compatíveis passaram a ser considerados *normais gerais em matéria tributária* como se fossem lei complementar, portanto, qualquer norma de inferior hierarquia que estabeleça normas de decadência e prescrição, deve respeitar a lei complementar, o CTN, para não ser declarada inconstitucional.

Crédito tributário é o direito subjetivo do Estado de exigir do contribuinte o pagamento do tributo devido, derivado da relação jurídica tributária, que nasce com a ocorrência do fato gerador, na data ou no prazo determinado em lei.

No direito tributário, a decadência é conceituada pelo exato limite de tempo no direito de constituir o crédito e a prescrição em exigir o crédito tributário.

Em relação à constituição definitiva do crédito tributário, entendemos que a constituição definitiva do crédito decorre com a ***notificação válida do lançamento***.

De acordo com o CTN, em seus arts. 147 a 150 há três modalidades de lançamento:

- (i) Lançamento direto, ou por ofício;
- (ii) misto, ou por declaração;
- (iii) Por homologação.

As regras de decadência no CTN podem ser resumidas nos artigos:

- (i) Art. 173, I- regra geral do prazo de decadência para lançamentos na modalidade direta e por declaração
- (ii) Art. 173, II- regra do novo prazo de decadência.
- (iii) Art. 173, parágrafo único- regra da antecipação do prazo de decadência estabelecido na regra geral.
- (iv) Art. 150, § 4º - regra de decadência para todos os tipos de tributos que devem ser lançados por meio de lançamento por homologação.

Encerramos este trabalho enfatizando o conceito que entendemos ser da decadência e prescrição no direito tributário, o do exato limite de tempo em constituir o crédito tributário e de exigir o crédito constituído, para pacificar as relações sociais e consolidar a segurança jurídica.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14^a ed. São Paulo: Saraiva, 2008

ATALIBA, Geraldo. Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios. *RDP*, out. a dez. de 1969, p. 45-80.

ATALIBA, Geraldo. Lei complementar na constituição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 27^a ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2010.

CADERNOS DE PESQUISAS TRIBUTÁRIA. Coordenação de Ives Gandra Martins. São Paulo, v. 15, p. 02-03.

COELHO, Luiz Fernando. *Introdução à crítica do direito*. Curitiba: Livros HDV, 1983.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*, v. 1: teoria geral do direito civil. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2002.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 34 ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva 2008.

GOMES, Orlando. *Obrigações* 14^a ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2000.

HART, Herbert. *O conceito de direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkin, 1994.

MARTINS, Daniele Comin. O conceito de Direito. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 16, n. 3076, 3 dez. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/20549>>. Acesso em: 29 out. 2015.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. 23^a ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. 25^o ed. São Paulo: Atlas 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

MORAES FONSECA, Fernanda Cristina de. Alterações Relativas à prescrição e à decadência no novo código civil. *RT* 300, out. de 1960.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 26. ed, Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, R.E. *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 22 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

YOKOHAMA, Alessandro Otávio. *A eficácia como condição de validade da norma jurídica em Kelsen*. Dissertação de mestrado. Florianópolis: UFSC, 1999.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*, v. 1, 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

XAVIER, Alberto. *Do procedimento administrativo*. São Paulo: José Bushatsky, 1976.