

VANESSA RAIMONDI

A PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

São Paulo

2010

VANESSA RAIMONDI

A PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada como requisito parcial para conclusão de curso no Programa de Especialização em Direito Tributário da Coordenaria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE, da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, visando a obtenção de título de especialista.

Orientadora: Professora Ana Carolina Carvalho Dias.

FACULDADE DE DIREITO DA PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Coordenaria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE

São Paulo

2010

VANESSA RAIMONDI

A PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Monografia aprovada como requisito parcial para conclusão de curso no Programa de Especialização em Direito Tributário da Coordenaria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE, da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, visando a obtenção de título de especialista, pela professora:

Orientadora: _____

Prof^ª Ana Carolina Carvalho Dias

São Paulo, _____ de 2010.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a meus pais.

Agradeço aos doutores Renato Zanolli e Vinicius Ettore Raimondi Zanolli pela oportunidade de cursar a especialização em Direito Tributário.

Agradeço à Professora Ana Carolina Carvalho Dias pelo incentivo ao estudo continuado e pelos ensinamentos e discussões proveitosas em sala de aula.

RESUMO

É certo que a prescrição e o lançamento tributário encontram vários entendimentos de estudiosos de nosso ordenamento jurídico, haja vista que nossa legislação tributária utiliza-se de termos impróprios para denominar tais institutos. Nessa esteira, o presente trabalho tem como objetivo fazer um estudo do lançamento tributário, delimitando o momento em que se dá a constituição do crédito tributário, bem como, exaltar as suas diversas formas de ocorrência, seja com ou sem a intervenção da Administração Pública, para depois ser analisada a forma da contagem do prazo prescricional quinquenal que o credor tem para exigir o pagamento de determinado tributo, inclusive, na sua forma intercorrente, ou seja, no curso do processo executivo, conjugada com as possibilidades de interrupção e suspensão do referido prazo, a fim de que possa ser determinada a extinção da obrigação tributária.

SUMÁRIO

1 – Introdução	05
2 – Prescrição	06
3 – Lançamento Tributário	09
3.1 – Lançamento de Ofício	13
3.2 – Lançamento por Declaração	14
3.3 – Lançamento por Homologação	14
4 – Da Contagem do Prazo Prescricional	20
4.1 – Tributo declarado e não pago	20
4.2 – Tributo não declarado e não pago	21
4.3 – Tributo não declarado e pago	22
4.4 – Causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário	22
4.5 – Causa interruptiva da prescrição	23
5 – Prescrição Intercorrente	25
6 – Conclusão	27
Bibliografia	29

1. INTRODUÇÃO

É certo que o desenvolvimento das relações jurídicas não deve estar imune aos efeitos do tempo. Assim, foi criado pelo ordenamento jurídico institutos vinculados a certo limite temporal, que criam e extinguem direitos dos sujeitos envolvidos em determinada relação jurídica, em nome de um princípio maior que é o da segurança jurídica.

Uma dessas criações é a prescrição, que impede o exercício da ação correspondente a determinado direito, que no presente estudo, é o direito do Fisco de exigir o pagamento de determinado tributo, em razão da decorrência de certo lapso temporal.

Nessa monta, além da prescrição guardar identidade no âmbito do Direito Privado, é certo que também influi nas relações tipicamente públicas, formadas entre o Estado e o contribuinte, para que ambos tenham uma limitação temporal na busca de seus direitos, seja para o Fisco para executar em tempo razoável o seu poder-dever de tributar, seja para o contribuinte se insurgir contra a imposição tributária.

No presente trabalho, será necessário relembrar os conceitos de prescrição e lançamento tributário, o qual está diretamente ligado a uma análise da constituição do crédito tributário, para adiante serem demonstradas as formas de contagem do prazo prescricional em relação ao direito subjetivo da autoridade competente em exigir o pagamento de determinado crédito tributário.

2. PRESCRIÇÃO

O instituto da prescrição no âmbito tributário encontra definição dada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho como sendo “a perda do direito de ação pelo seu não-exercício durante certo lapso de tempo”¹.

Da mesma forma, é a definição do Professor Eurico Marcos Diniz de Santi, ao salientar que, se estamos diante da perda do direito de exercer a ação (relação prescrita na norma secundária) temos a prescrição².

Assim, verifica-se que o decurso do tempo tem influência na aquisição e na extinção dos direitos, o que demonstra a importância do instituto da prescrição, a fim de que relações jurídicas não se perpetuem indefinidamente e que possam trazer segurança jurídica para as partes.

Em qualquer ramo do Direito, notadamente no ramo do Direito Tributário, que é o que interessa no presente estudo, a prescrição deve ser analisada sob os dois sujeitos da relação jurídica: a prescrição do direito do Fisco, que é a perda de seu direito de propor ação executiva fiscal e, para o contribuinte, que é a perda do direito de ação para pleitear a repetição do indébito tributário, que não é objeto do presente trabalho.

Em ambos os casos, o que a prescrição extingue é o direito subjetivo, conforme explica Eurico Marcos Diniz de Santi³, nos seguintes termos:

“Decadência e prescrição operam sobre as fontes de produção de normas individuais e concretas interrompendo o processo de positivação do direito tributário. (...) Provocam uma espécie de autofagia do direito, motivada pelo tempo: direito extingue direito, produzindo novo direito. (...) É interessante notar que, especificadamente, os prazos de decadência e prescrição impõem limites somente à produção de regras individuais e concretas, mas não de normas gerais e abstratas”.

¹ *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 128.

² *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, p. 153.

³ *Ibid*, p. 153.

No Direito Tributário, o prazo para cobrança do crédito do Fisco é de 05 (cinco) contados a partir da data de sua constituição definitiva. Assim, com a ocorrência do fato gerador do tributo e sua descrição na hipótese de incidência tributária, far-se-á irromper a relação jurídica tributária, com o surgimento do crédito tributário.

Mas o Estado ainda não estará apto a proceder a sua cobrança, haja vista a necessidade de formalizar o crédito tributário⁴, por meio do lançamento devidamente notificado ao contribuinte. Dessa forma, competirá ao ente competente fazer o lançamento do crédito tributário, a fim de possibilitar, por meio da ação executiva, a cobrança do tributo ou, ainda, em alguns casos, conforme será demonstrado nas linhas do presente estudo, caberá ao contribuinte, sem a interferência do Fisco, efetuar o recolhimento antecipado do tributo, o que ficará sujeito a posterior homologação. Portanto, “constituído” o crédito tributário, começará a contagem do prazo prescricional quinquenal para cobrança do tributo devido.

Todavia, é certo que a prescrição poderá ter o seu curso interrompido ou suspenso, o que influenciará na contagem do prazo extintivo do direito de cobrança do Fisco.

A interrupção se dará ante a ocorrência de quaisquer das causas previstas no parágrafo único do artigo 174 do CTN, quais sejam: a) pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; b) pelo protesto judicial; c) por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; d) por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Verificada quaisquer das causas acima, o lapso temporal transcorrido antes da interrupção da prescrição deverá ser desprezado, retomando-se nova contagem.

Da mesma forma, a prescrição possui causas que suspendem o seu curso normal. A primeira delas está prevista no artigo 2º, parágrafo 3º da Lei 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais), que salienta que a inscrição do crédito tributário em dívida ativa suspenderá a prescrição por 180 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

⁴ O prazo para constituição do crédito tributário é decadencial de 05 (cinco) anos, contados da data do fato gerador do tributo.

A outra causa suspensiva está disposta no artigo 40 do mesmo diploma legal, que prevê que o juiz suspenderá a prescrição pelo prazo de 01 (um) ano, para que o credor possa localizar o devedor ou bens penhoráveis.

Importante salientar que matéria de prescrição e decadência tributária devem ser tratadas por lei complementar, conforme dispõe o artigo 146, III, “b” da Constituição Federal. Portanto, não compete à Lei 6.830/80, que é ordinária, tratar de tais matérias, ante a expressa exclusão de sua competência por norma constitucional. Cabe ao Código Tributário Nacional, que foi recepcionado pela Lei Maior como Lei Complementar, tratar das causas de suspensão e interrupção da prescrição.

Sendo assim, a prescrição é forma extinção da obrigação tributária, que fulmina o direito subjetivo do credor de determinado tributo promover a sua cobrança mediante a ação fiscal competente, para a qual possui o prazo de 05 (cinco) anos, constados da data de sua constituição definitiva, nos termos do artigo 174 do Código Tributário Nacional.

3. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

É certo que em nosso ordenamento jurídico existem multiplicidade de doutrinas e teorias que cercam o assunto “lançamento tributário”. Assim, para possibilitar o estudo do referido instituto, será utilizado como referência a corrente do mestre Paulo de Barros Carvalho, para o qual o lançamento deve ser analisado como construção da linguagem, consistindo em um ato jurídico administrativo que, mediante a expedição de uma norma individual e concreta, verte em linguagem jurídica própria o evento verificado no mundo fático, e que ensejará a tributação, constituindo o vínculo obrigacional, individualizando os sujeitos ativo e passivo, determinando o objeto da prestação e, por fim, definindo o lugar e a ocasião em que o crédito será exigido⁵.

Assim, para o ilustre professor com o lançamento:

“opera-se a descrição de um acontecimento do mundo físico-social, ocorrido em condições determinadas de tempo e de espaço, que guarda estreita consonância com os critérios estabelecidos na hipótese de norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência). Por isso mesmo, a consequência desse enunciado será, por motivo de necessidade deontica, o surgimento de outro enunciado protocolar, denotativo, com a particularidade de ser relacional, vale dizer, instituidor de uma relação entre dois ou mais sujeitos de direito⁶”.

Por sua vez, o lançamento tributário também teve seu conceito definido pelo legislador, que nos termos do artigo 142 do CTN o entendeu como sendo um procedimento administrativo da autoridade competente, vinculado e obrigatório, que visa verificar a ocorrência do fato jurídico, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, quando for o caso, aplicar a penalidade cabível.

Primeiramente cumpre observar uma impropriedade no conceito de lançamento feito pela legislação tributária. O lançamento não é procedimento administrativo, mas sim ato administrativo.

⁵ *Direito Tributário, linguagem e método*, p. 423 e 425.

⁶ *Ibidem*, p. 467.

O lançamento pode advir de um procedimento administrativo, mas isso não é imprescindível para sua existência, que pode se dar de forma isolada.

É o que afirmou Luciano Amaro, ao salientar que *"o lançamento não é procedimento, é ato, ainda que praticado após um procedimento (eventual, e não necessário) de investigação de fatos cujo conhecimento e valoração se façam necessários para a consecução do lançamento"*⁷.

Portanto, é uma norma individual e concreta,

*"composta por um antecedente, que descreve o fato jurídico tributário, e por um conseqüente, composto por sujeitos ativo e passivo e pelo objeto da prestação, de pagar quantia identificável pela conjugação da base de cálculo e da alíquota mediante operação aritmética de multiplicação"*⁸.

No mesmo sentido se posiciona o mestre Paulo de Barros Carvalho⁹ ao afirmar que lançamento é ato jurídico e não procedimento, conforme expressa o artigo 142 do CTN. Ele pode consistir no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde. O procedimento não é imprescindível para o lançamento, que pode ser realizado mediante um ato isolado¹⁰.

Da mesma forma é o conceito elaborado por Eurico Diniz de Santi, ao afirmar que lançamento é:

"ato norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional, associando à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (conseqüência), que tem por termos o sujeito ativo e o sujeito passivo e, por objeto, a

⁷ *Direito Tributário Brasileiro*, p. 344.

⁸ *Crédito Tributário, Lançamento e Espécies de Lançamento Tributário*, in *"Curso de Especialização em Direito Tributário"*, Maria Rita Ferragut, Rio de Janeiro: Forense, 2005, pág. 318.

⁹ *"lançamento é ato jurídico administrativo (...) 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"*. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 423.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.* p. 423.

obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto aritmético da base de cálculo pela alíquota”¹¹.

Ressalte-se que se o lançamento tributário é ato jurídico administrativo que impõe obrigações ao particular, por seu próprio conteúdo, não há dúvidas quanto a obrigação da Administração de dar conhecimento aos administrados de seu teor, mediante um documento denominado “notificação de lançamento”.

Na definição do professor Alberto Xavier, a notificação do lançamento é requisito indispensável para a perfeição do referido ato, considerando-o como um “ato receptício”¹². Da mesma forma, para Eurico Diniz de Santi, a “*notificação é o pressuposto fático necessário do suporte factual do ato-norma: sem sua materialização não nasce ato-norma administrativo válido*”¹³.

Quanto à natureza jurídica do lançamento, a doutrina divide opiniões quanto a mesma ser declaratória ou constitutiva.

Hugo de Brito Machado defende a tese segundo a qual o lançamento é constitutivo do crédito tributário, e apenas declaratório da obrigação correspondente. Nesse sentido expõe:

“A natureza jurídica do lançamento tributário já foi objeto de grandes divergências doutrinárias. Hoje, porém, é praticamente pacífico o entendimento segundo o qual o lançamento não cria o direito. Seu efeito é simplesmente declaratório. Entretanto, no Código Tributário Nacional o crédito tributário é algo diverso da obrigação tributária. Ainda que, em essência, crédito e obrigação sejam a mesma relação jurídica, o crédito é um momento distinto. É um terceiro estágio na dinâmica da relação obrigacional tributária. E o lançamento é precisamente o procedimento administrativo de determinação do crédito tributário. Antes do lançamento existe a obrigação. A partir do lançamento surge o crédito. O lançamento, portanto, é constitutivo do crédito tributário, e apenas declaratório da obrigação correspondente”¹⁴.

¹¹ *Lançamento Tributário*, p. 155-156.

¹² *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, p. 204

¹³ *Lançamento Tributário*, p. 245.

¹⁴ *Curso de Direito Tributário*, p. 182.

Por sua vez, o professor Paulo de Barros assinala que deve ser analisada a mensagem do artigo 142 do CTN:

“Para lembrar que esse Estatuto faz uma distinção, no meu entender improcedente, entre crédito e obrigação, como se fora possível, à luz da Teoria Geral do Direito, separar essas duas entidades. A obrigação nasceria com o acontecimento do ‘fato gerador’, mas surgiria sem crédito, que somente com o ‘procedimento de lançamento’ viria a ser ‘constituído’. Que obrigação seria essa, em que o sujeito ativo nada tem por exigir (crédito) e o sujeito passivo não está compelido a qualquer conduta? O isolamento do crédito em face da obrigação é algo que atenta a integridade lógica da relação, condição mesma de sua existência”¹⁵.

Compartilhando desse entendimento, Sacha Calmon Navarro Coelho conclui com precisão que:

“(...) é um erro rotundo dizer que o lançamento institui o crédito. O erro continua redondo para aqueles que querem conciliar correntes inconciliáveis e proclamam que o lançamento declara a obrigação e constitui o crédito. A obrigação nem sempre necessita ser declarada, e o crédito nasce sempre com ela. Portanto, o lançamento apenas confere exigibilidade ao crédito – quando isso for necessário – ao individualizar o comando impessoal da norma (como é da sua natureza de ato tipicamente administrativo). O lançamento prepara o título executivo da Fazenda Pública, infundindo-lhe liquidez, certeza e exigibilidade. (...) Na definição de lançamento, o verbo constituir não é empregado com o sentido de criar, nem se reporta ao significado de ato jurídico constitutivo (criador, transformador, transferidor ou extintor de direitos materiais, substantivos)”¹⁶.

Sendo assim, tem-se que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, na qual ocorreu o surgimento do crédito tributário. O lançamento não constituiu o crédito tributário, que surgiu com a obrigação. O lançamento formaliza o crédito tributário, tornando-o líquido, certo e exigível.

Portanto, a obrigação tributária e o respectivo crédito tributário nascem com a ocorrência do fato gerador, irradiando direitos e deveres para os sujeitos da relação jurídica tributária. O lançamento tem natureza apenas declaratória da obrigação e do crédito que surgiu com ela.

¹⁵ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p.

¹⁶ *Decadência e Prescrição em Matéria Tributária*, p. 16-30.

Em continuidade ao estudo do lançamento tributário, compete esclarecer suas espécies previstas no CTN: de ofício (art. 149), por declaração (art. 147) e o chamado “lançamento por homologação” (art. 150), cujas principais características serão descritas abaixo:

3.1 – Lançamento de Ofício

É o tipo de lançamento efetuado e revisto de ofício pela autoridade competente, sem a participação do contribuinte, que segundo o artigo 149 do CTN, é cabível 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 ou que a tenha prestado de forma insatisfatória; (iii) quando comprovada falsidade, erro ou omissão em qualquer declaração obrigatória do sujeito passivo ou, ainda, quando este agir de forma omissa ou inexata no exercício dessa atividade; (iv) quando o sujeito passivo agir com dolo, simulação ou fraude; (v) quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior e, (vi) quando a autoridade, no lançamento anterior, agir mediante fraude ou falta funcional, ou omissão de ato ou formalidade essencial.

Na conceituação dada pelo professor Hugo de Brito Machado, o lançamento de ofício é aquele *“feito por iniciativa da autoridade administrativa, independentemente de qualquer colaboração do sujeito passivo”*¹⁷.

Os maiores exemplos desse tipo de lançamento são no caso do IPTU, quando a autoridade competente apura a ocorrência fato jurídico tributário (ser proprietário de bem imóvel), calcula o imposto devido e efetua o lançamento do tributo, notificando o contribuinte para efetuar o seu recolhimento na data de vencimento; ou quando, no “lançamento por homologação”, o contribuinte não declarou e não pagou o tributo devido, devendo a autoridade fazer o lançamento de ofício, notificando-o a fazer o recolhimento.

Em suma, o lançamento de ofício é aquele que, independente de provocação, a Fazenda Pública, dispondo de informações suficientes em seus cadastros fiscais, toma a iniciativa de sua consecução, seja por determinação da lei de incidência ou em substituição ao

¹⁷ *Curso de Direito Tributário*, p. 193.

lançamento por declaração ou ao lançamento por homologação nas hipóteses previstas na legislação tributária.

3.2 – Lançamento por Declaração

Sua definição está no artigo 147 do CTN que diz que *“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 a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação”*.

A declaração presta-se a reunir dados sobre a situação de fato, relevantes para a efetivação do lançamento pelo sujeito ativo. Recebidas as declarações e devidamente verificadas pela autoridade competente, é expedida uma notificação de lançamento, especificando o montante do tributo devido e o prazo legal para cumprimento da obrigação.

Há, dessa forma, uma participação tanto do sujeito passivo ao prestar as declarações, como do sujeito ativo, que deve efetuar a notificação do lançamento.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado, é *“o lançamento feito em face de declaração fornecida pelo contribuinte ou por terceiro, quando um ou outro presta à autoridade administrativa informações quanto à matéria de fato indispensável à sua efetivação”*¹⁸.

Hoje em dia, é praticamente inutilizável referida forma de lançamento tributário em nosso ordenamento jurídico.

3.3 – “Lançamento por Homologação”

Também chamado de “auto-lançamento”, é a forma de lançamento tributário em que compete ao contribuinte calcular o montante do tributo devido, efetuar sua declaração e recolher aos cofres públicos, sem que haja o lançamento pelo Fisco, que se encarregará de proceder sua homologação, expressa ou tácita, no prazo quinquenal.

¹⁸ Op. cit. p. 195.

É o que preceitua o artigo 150 do CTN, *in verbis*:

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

A designação “lançamento por homologação” sofre muitas críticas por parte da doutrina, haja vista o teor do que dispõe o artigo 142 do CTN, de que o lançamento é atividade vinculada, privativa da autoridade administrativa.

Todavia, o ato praticado pelo sujeito passivo da obrigação tributária, apesar de equivocadamente receber a denominação de “lançamento por homologação”, nos leva a entender que não pode ser considerado “lançamento tributário”, justamente não ocorrer a participação do agente público competente. O papel da administração pública nesse tipo de lançamento é de controle posterior da atividade desenvolvida pelo contribuinte, que declarou e pagou o tributo sem qualquer interferência do Fisco.

O mestre Estevão Horvath esclarece que:

“o ‘autolançamento’ é o ato, ou o conjunto de atos do particular que, materialmente, tem o mesmo conteúdo do lançamento, mas não pode produzir os efeitos próprios deste - uma vez que não provém da Administração - a não ser mediante uma ficção jurídica, ou equiparação ao ato de lançamento, o que ocorrerá no caso de ser confirmado (o autolançamento) pela Administração, expressamente, ou pelo decurso de tempo apto a provocar os efeitos do silêncio positivo do Fisco”¹⁹.

No entanto, conforme preceitua a professora Maria Rita Ferragut, o enunciado individual e concreto introduzido no ordenamento jurídico pelo contribuinte “*submete-se ao mesmo regime jurídico que regula a arrecadação, a fiscalização e a extinção de tributos. Por isso, o termo “lançamento por homologação” é equívoco*”²⁰.

¹⁹ Lançamento Tributário e “Auto-Lançamento”, p. 79.

²⁰ Op. Cit., p. 332.

Não obstante todas as críticas que referida terminologia recebe por nossos estudiosos, entre eles Paulo de Barros Carvalho²¹, Eurico Marcos Diniz de Santi²² e Souto Maior Borges²³, é certo que, o que se deve ter em mente, quando se tratar do “lançamento por homologação”, é o fato de que cabe ao contribuinte introduzir no ordenamento jurídico norma individual e concreta²⁴ formalizadora do crédito tributário e efetuar o seu pagamento de forma antecipada, o que estará sujeito à condição resolutória consistente na homologação do Fisco.

Assim, o pagamento antecipado feito pelo sujeito passivo da obrigação tributária ficará sujeito a posterior homologação pela autoridade competente, conforme preceitua o parágrafo 1º do artigo 150 do CTN, a qual deverá ocorrer em 05 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, sendo que, se ultrapassado referido lapso temporal sem a manifestação da Fazenda, será considerado homologado o lançamento (artigo 150, parágrafo 4º, do CTN).

Nesse sentido ressaltou Paulo de Barros Carvalho que

“quanto à figura do pagamento antecipado, é forma de pagamento, significando o cumprimento, pelo sujeito passivo, da conduta que dele se esperava. (...) ainda que o factum do pagamento tenha efeitos extintivos, requer a legislação aplicável que ele se conjugue ao ato homologatório a se realizado (comissiva ou omissivamente) pela Administração Pública. Só assim dar-se-á por dissolvido o vínculo (...)”²⁵.

A atuação da Administração Pública, portanto, é no sentido de fiscalizar esta atividade do sujeito passivo, controlando o seu proceder. Toda vez que se deparar com alguma incorreção ou irregularidade tem o dever de ofício de proceder a um lançamento direto (art. 149, CTN).

A homologação²⁶, por sua vez, pode ser expressa ou tácita. A primeira se reveste na forma de ato administrativo expedido por agente competente, que exara sua concordância com o pagamento efetuado pelo contribuinte, extinguindo a relação obrigacional existente com o

²¹ *Curso de Direito Tributário*, p. 208-211.

²² *Lançamento Tributário*, p. 216-218.

²³ *Lançamento Tributário*, p. 366-369.

²⁴ Para Eurico Marcos Diniz de Santi, a produção da norma individual e concreta é chamada de “*ato-norma de formalização instrumental*”. (*Lançamento Tributário*, p. 220).

²⁵ *Direito Tributário, linguagem e método*, p. 510.

²⁶ XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, p. 66.

Fisco. Já a segunda, ocorre quando o agente público não se manifesta com relação ao pagamento feito pelo contribuinte. Portanto, sua inércia determina a extinção do crédito tributário.

O doutrinador Eurico Diniz de Santi pondera que na homologação tácita, a inércia do órgão competente em homologar o pagamento antecipado do contribuinte não produz norma. Para ele, a inércia se dá no tempo e no espaço, é um fato, não é norma²⁷. Portanto, não se poderia falar em “homologação tácita do lançamento”, pois, além da atividade do particular não se caracterizar como um lançamento propriamente dito, é certo que não haveria homologação tácita por decurso de tempo, mas decadência do direito da Administração Pública em realizar o lançamento de ofício.

Uma questão que se faz importante elucidar consiste no fato de que o ato homologatório da autoridade competente abrange somente o pagamento feito pelo sujeito passivo, ou abrange também a norma individual e concreta introduzida por ele no sistema.

O renomado professor Paulo de Barros Carvalho defende que é o pagamento realizado pelo contribuinte objeto de homologação pela autoridade administrativa, ao salientar que:

“a homologação é do pagamento, perfazendo-se o ato homologatório com a verificação de sua regularidade material e formal. O registro tem efeito prático tangível, na medida que, elaborados os atos de identificação, apuração e determinação do quantum debeat, se não houver que homologar, pois o ato de homologação recai sobre o fato do pagamento, e este não foi implementado”²⁸.

No mesmo sentido é o entendimento da professora Maria Rita Ferragut, quando diz que *“o objeto da homologação é o pagamento e não a norma individual e concreta colocada no sistema pelo contribuinte, documentando a incidência tributária e reunindo os elementos mínimos e necessários para documentar o débito do contribuinte e o crédito do Fisco”²⁹.*

De fato, se no “lançamento por homologação” compete ao contribuinte realizar o pagamento antecipado do tributo, por certo que é esse ato que deve ser objeto de

²⁷ Lançamento Tributário, p. 223.

²⁸ Op. cit., p. 214.

²⁹ Ibid, p. 322.

homologação pelo Fisco. Pagamento do tributo pelo sujeito passivo extingue o crédito e lhe possibilita desde então pleitear a repetição do indébito, no caso pagamento indevido ou a maior.

Caso não realizado o pagamento, compete ao Fisco promover a ação competente para exigir o recolhimento do tributo, dispensando-se a inserção de nova norma individual e concreta no sistema, se o valor anteriormente declarado corresponda ao montante que entenda devido. No entanto, se o Fisco verificar que o valor anteriormente declarado pelo contribuinte está incorreto, insuficiente, compete à autoridade promover lançamento de ofício, desde que respeitado o prazo decadencial para constituição do crédito tributário.

Dessa forma, lançamento e homologação são institutos distintos, que não se confundem como bem explicitou o Professor Paulo de Barros Carvalho, ao dispor que:

“A conhecida figura do lançamento por homologação é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público, verificado o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo expresso, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso dispender muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, estouro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um certifica a quitação, outro certifica a dívida. Transportando a dualidade para outro setor, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é a certidão de nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito”³⁰.

Como se vê, o tema lançamento tributário é um dos institutos mais controvertidos do Direito Tributário, haja vista que sua conceituação equivocada na legislação tributária traz para os estudiosos inúmeros conflitos sobre momento da constituição do crédito tributário e do nascimento do crédito e da obrigação tributária.

Todavia, por estar longe ou talvez incerta a pacificação sobre o assunto, é certo que a matéria de lançamento tributário nos dá a possibilidade de realizar inúmeros questionamentos

³⁰ *Curso de Direito Tributário*, p. 282/283.

quanto ao início da contagem do prazo prescricional, conforme será demonstrado no próximo capítulo do presente trabalho.

4. DO INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL

A norma jurídica da prescrição prevista no artigo 174 do CTN dispõe que a ação de cobrança do crédito tributário para a Administração Pública prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

De acordo com o artigo 142 do CTN, o lançamento será tido como definitivo quando não houver mais dúvidas quanto ao tributo devido, que pode ter sido questionado por meio de impugnação do contribuinte ou objeto de revisão pela Administração.

Portanto, constituído o crédito tributário, dá-se início a contagem do prazo prescricional quinquenal, que pode ser suspenso ou interrompido por diversas causas, conforme já avaliadas no presente estudo.

No lançamento de ofício, estará constituído o crédito tributário e começará a contagem do curso do prazo prescricional quando a autoridade notificar o contribuinte do lançamento do tributo. É o que ocorre com a cobrança do IPTU, quando a prescrição começa a ser contada a partir da data da notificação da cobrança ou, se o contribuinte ingressar com pedido de revisão ou recurso administrativo, quando for prolatada a decisão administrativa, não cabendo mais discussão sobre o assunto.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, cumpre destacar vários fatores influenciam na contagem do prazo prescricional, tendo em vista que compete ao contribuinte declarar e pagar o tributo sem qualquer ato da autoridade competente.

Dessa forma, a contagem da prescrição pode ser dá de várias formas.

4.1 – Tributo declarado e não pago

A declaração apresentada pelo contribuinte “constitui” o crédito tributário, tornando-o passível de cobrança. Nesse caso, não há que se falar em decadência do direito de lançar.

Assim, a partir da entrega da declaração, que é o momento em que o contribuinte deu conhecimento ao Fisco que deve recolher determinada importância aos cofres públicos, compete à autoridade verificar a ocorrência do pagamento e, senão feito, proceder sua cobrança dentro do prazo de 05 (cinco) anos.

Caso não ingresse com a competente ação de execução fiscal, estará extinto o seu direito subjetivo de proceder a cobrança do crédito tributário e, conseqüentemente, o próprio crédito estará extinto em decorrência da prescrição.

O professor Luciano Amaro é contrário a tal entendimento, ao ressaltar não ser possível a análise de prescrição quando se tratar de lançamento por homologação porque se essa modalidade “*pressupõe o pagamento prévio uma vez realizada a homologação do lançamento não haverá o que cobrar e, portanto, não poderá se falar em prescrição*”³¹.

Todavia, não é esse o entendimento que deve prevalecer, haja vista que não há dúvidas que o contribuinte também tem competência para expedir norma individual e concreta, constituindo o crédito tributário. Tal função não é adstrita à Administração Pública e não se confunde com o lançamento propriamente dito.

Portanto, o prazo prescricional nesse caso é de 05 (cinco) anos contados a partir da data da entrega da declaração pelo contribuinte.

4.2 – Tributo não declarado e não pago

Se o sujeito passivo não insere no sistema a norma individual e concreta, como também não efetua o pagamento do tributo, cumpre à autoridade competente constituir o crédito tributário por meio de veiculação de outra norma, cuja data de notificação ao contribuinte dará ensejo à contagem da prescrição quinquenal.

Assim, ocorrerá um lançamento de ofício pela autoridade competente, cujo prazo será o decadencial de 05 (cinco) anos, nos termos do artigo 173 do Código Tributário

³¹ *Direito Tributário Brasileiro*, p. 404.

Nacional. Notificado o contribuinte do lançamento de ofício, dá-se início à contagem do prazo prescricional.

Da mesma forma, se nesse ínterim a administração pública lavrar auto de infração, que também é norma individual e concreta, na qual estará traduzida o montante do tributo devido e a penalidade aplicável pela ausência de recolhimento do tributo, o prazo prescricional de 05 (cinco) anos será contado a partir da notificação do contribuinte.

4.3 – Tributo não declarado e pago

Se o tributo não é declarado, mas é pago, aplica-se a regra do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Portanto, ocorrerá a homologação expressa ou tácita do pagamento no prazo de 05 (cinco) anos, sendo que, a constituição de eventual diferença pelo Fisco deverá ser feita no prazo de 05 (cinco) anos (prazo decadencial), contados a partir do fato gerador do tributo.

Notificado o contribuinte para proceder o pagamento da diferença, desde que respeitado o prazo decadencial, o Fisco terá o prazo prescricional quinquenal contados a partir da notificação para propor a competente ação executiva.

A ausência de declaração apresentada pelo contribuinte não impede a homologação do pagamento por ele antecipado. Trata-se de mero descumprimento de obrigação acessória passível de aplicação de penalidade pela autoridade competente.

4.4 – Causa de Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário

Outra forma que envolve a contagem do prazo prescricional é quando ocorrer qualquer causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previstas no artigo 151 do CTN.

Nesse caso, compete ao Fisco, no prazo de 05 (cinco) anos, exigir o pagamento do crédito tributário a partir do dia em que se encerrou a condição que suspendia a cobrança do tributo, o que pode ocorrer tanto no lançamento de ofício como no lançamento por homologação.

Não pode a autoridade administrativa exercer o seu direito de ação antes que seja resolvida a causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, justamente porque tal fato poderá ensejar uma alteração no montante do tributo exigido, cuja cobrança antecipada poderá gerar prejuízos ao contribuinte.

Todavia, não é a conduta que se vê nos dias de hoje, posto que a Administração Pública, no âmbito de sua ganância arrecadatória, dá início ao processo de execução antes de apreciado o fato que deu ensejo à suspensão da exigibilidade do tributo.

Ressalte-se que alguns autores afirmam que suspensão da exigibilidade do crédito tributário não suspende o curso do prazo prescricional. Todavia, é evidente que há uma incompatibilidade em aceitar que, enquanto esteja suspensa a exigibilidade do crédito tributário possa estar correndo normalmente o prazo prescricional.

Suspensa a cobrança do crédito tributário, a Fazenda está impedida de praticar atos executórios³² da dívida. Portanto, não deve correr o prazo prescricional até que a causa que determinou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário seja resolvida, quando então, deverá ser retomada a contagem da prescrição, não se desprezando o lapso temporal anteriormente transcorrido.

4.5 – Causa Interruptiva da Prescrição

Finalmente, a prescrição também tem efeitos diversos quando ocorre qualquer causa interruptiva, previstas no artigo 174 do CTN. Nesse caso, o prazo prescricional de 05 (cinco) anos para o Fisco exigir a cobrança do tributo terá seu curso reiniciado no dia seguinte em que se cessou a causa interruptiva da prescrição.

Assim, notificado do lançamento do tributo em determinada data e, se dentro de 05 (cinco) anos receber uma notificação constituindo-o em mora ou, ainda, for citado nos autos da execução fiscal, tem-se por interrompida a prescrição, que terá que ser contada novamente.

³² “Em ocorrendo quaisquer das hipóteses elencadas pelo citado dispositivo estará suspensa a exigibilidade do crédito, ou seja, estará impedida a Administração de promover quaisquer atos executivos (inscrição em dívida ativa e proposição de ação executiva) para efetivar seu direito subjetivo.” Christiane Mendonça. O regime jurídico do programa de recuperação fiscal – Refis: parcelamento strictu sensu. In: Guilherme Von Muller Lessa Vergueiro, Refis: Aspectos Jurídicos Relevantes, São Paulo, Edipro, 2001, p.99.

Como se vê, são inúmeras situações que envolvem a contagem do prazo prescricional, sempre atreladas ao momento em que se dá a constituição definitiva do crédito tributário, seja de ofício pela autoridade administrativa, seja pelo contribuinte, quando insere no ordenamento jurídico norma individual e concreta.

5. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

Como a matéria de prescrição possui inúmeras controvérsias, é certo que não poderia ser diferente quanto a questão da prescrição intercorrente.

Por prescrição intercorrente entende-se como aquela que inicia seu curso após a citação do devedor, se o processo executivo ficar paralisado. Essa paralisação não se confunde com a determinação de suspensão da execução.

Muitos doutrinadores não aceitam a decretação da prescrição no curso do processo executivo, sob a fundamentação de que a prescrição atinge o direito de ação do Fisco e não o processo. Ademais, alegam que a execução fiscal é movida por impulso do Juiz, não podendo ser extinta pela omissão do Fisco.

Portanto, para essa corrente, somente o despacho que ordena a citação pessoal do devedor³³, segundo o artigo 174, parágrafo único, do CTN, interromperia a prescrição, não sendo possível uma nova contagem do prazo prescricional no decorrer do processo executivo.

Todavia, não me parece a solução mais acertada para o caso em questão, até porque, a própria Lei 6.830/80, em seu artigo 40, parágrafo 4º, prevê a possibilidade do reconhecimento da prescrição intercorrente. É o que está disposto na referida norma:

“Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato”.

Pois bem, o que deve ser levado em consideração para decretação da prescrição intercorrente é a inércia do credor em movimentar o processo executivo e praticar os atos processuais necessários para localizar o devedor ou bens penhoráveis.

A realidade demonstra que a Fazenda, muitas vezes, não dá o adequado movimento ao processo executivo, o que impede que o Juízo dê o impulso processual para andamento do

³³ Redação dada pela Lei Complementar 118/2005.

feito. Ora, compete à parte credora solicitar as providências que entende cabíveis para satisfazer sua pretensão executiva.

Assim, a execução fiscal fica paralisada, arquivada por anos a fio, sem que o sujeito ativo demonstre interesse em dar andamento ao feito, mantendo-se inerte em proceder as medidas necessárias para satisfação do débito exequendo.

As ações nascem e devem ser extintas. Não devem se perpetuar eternamente. Não há nenhuma norma em nosso ordenamento jurídico que impeça a decretação da prescrição e atenta contra o princípio da segurança jurídica permitir que as relações jurídicas não sejam fulminadas em razão do decurso do tempo, ainda mais quando a parte credora não demonstra interesse em exigir o pagamento do tributo devido.

A prescrição é uma das formas de extinção do crédito tributário e como tal, deve ser aplicada, inclusive de forma intercorrente e até mesmo de ofício pelo Juiz, porque nada justifica que um processo se arraste por longo tempo, permitindo-se a eternização do tributo, especialmente quando o Fisco não toma as medidas necessárias para o bom e fiel andamento do processo executivo.

Referido tema foi objeto da Súmula 314 do Superior Tribunal de Justiça, que colocou um fim à discussão sobre a aceitação da prescrição intercorrente, ao declarar que *"em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual inicia-se o prazo da prescrição quinquenal intercorrente."*

Diante disso, não há dúvidas que a prescrição intercorrente é um instituto que deve ser aplicado nas execuções fiscais em curso, obviamente desde que verificada a inércia, desídia do exequente em buscar a satisfação do crédito tributário, posto que as relações jurídicas devem ser extintas, especialmente pelo decurso de certo tempo.

6. CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto no presente trabalho, tem-se que os temas de prescrição e lançamento tributário estão longe de um consenso em nosso ordenamento jurídico, sendo certo que, todos os entendimentos defendidos por nossos estudiosos tem fundamentação adequada para lhe dar respaldo.

Nessa esteira, não se pode deixar de observar que obrigação e crédito tributário se formam com a ocorrência do fato gerador, cujo lançamento vai proceder sua formalização, permitindo tanto que o contribuinte efetue o seu pagamento (lançamento de ofício) ou que o Fisco proceda a sua homologação, depois do tributo ter sido declarado e pago pelo contribuinte sem a sua interferência (lançamento por homologação).

Assim, apesar do lançamento tributário ser ato privativo da Administração Pública, o sujeito passivo pode dele participar, mediante a prática de atos com o mesmo conteúdo do lançamento, sendo que em função dessa participação é que se classificam as modalidades em: Lançamento de Ofício, por Declaração e por Homologação.

Por outro lado, é certo que a prescrição está relacionada a direitos subjetivos, posto que é preciso que o direito do titular corresponda a um dever jurídico, para que pela violação desse dever possa ser dado início ao direito de cobrança pelo Fisco.

No Direito Tributário, o prazo para cobrança do crédito tributário é de 05 (cinco) anos contados da data da constituição definitiva do crédito tributário, nos termos do artigo 174 do Código Tributário Nacional.

Por constituição definitiva entende-se o momento que o contribuinte inseriu no ordenamento jurídico a norma individual e concreta, dando conhecimento ao Fisco do quantum devido (lançamento por homologação), ou quando a autoridade competente notificar o devedor a realizar o pagamento (lançamento de ofício).

Portanto, a contagem do prazo prescricional está diretamente ligada à constituição do crédito tributário, que poderá ocorrer tanto por parte do contribuinte, no chamado lançamento por homologação, ou pelo Fisco, no caso do lançamento de ofício.

A prescrição é causa extintiva do crédito tributário. Portanto, ultrapassado o lapso prescricional de 05 (cinco) anos, sem que ocorra qualquer causa suspensiva ou interruptiva, a mesma deve ser decretada, já que as relações jurídicas não devem ser eternas.

Dessa forma, em razão do princípio da segurança jurídica e que as relações jurídicas devem ser extintas, justifica-se o cabimento da ocorrência da prescrição intercorrente em nosso ordenamento jurídico, a ser reconhecida no curso do processo executivo paralisado por mais de 05 (cinco) anos, em razão da inércia, desídia do exequente em dar impulso ao feito, a fim de que localizar o devedor ou bens passíveis de penhora.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. Ver. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Decadência e a Prescrição em Matéria Tributária*. In. *Revista de Direito Tributário*. 1998, n. 73.

HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e "Autolançamento"*. Ed.. Dialética, São Paulo, 1ª Edição, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, 26ª ed., revista, atualizada e ampliada. Malheiros: São Paulo, 2005.

SANTI, Eurico Martins Diniz de. *Curso de Especialização em Direito Tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Decadência e prescrição no direito tributário: aspectos teóricos, práticos e análise das decisões do STJ*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, 2000.

_____. *Lançamento Tributário*, 2. ed., São Paulo: Max Limonad, 2001.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.