



Instituto Brasiliense de Direito Público

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO**  
**ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA - EDB**  
**PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS**  
**PÚBLICAS**

**DANIELA QUEIROZ DE ÁVILA**

**OS INSTITUTOS DA DECADÊNCIA E DA PRESCRIÇÃO NO DIREITO**  
**TRIBUTÁRIO E DEBATES JURISPRUDENCIAIS**

Brasília – DF

2016

**DANIELA QUEIROZ DE ÁVILA**

**OS INSTITUTOS DA DECADÊNCIA E DA PRESCRIÇÃO NO DIREITO  
TRIBUTÁRIO E ASSUNTOS POLÊMICOS**

Trabalho de Conclusão de Curso de Pós-Graduação apresentado ao Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP como requisito parcial para obtenção do Título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas.

Brasília – DF

2016





## **RESUMO**

O presente estudo aborda os Institutos da Decadência e da Prescrição no Direito Tributário, observando suas peculiaridades quanto à sua aplicação nessa esfera do Direito. Originários do Direito Privado, esses Institutos observam regras próprias diante dos fatores característicos do Direito Tributário, ramo do Direito Público. A monografia faz uma abordagem geral em relação à Legislação e à Doutrina, como também, em relação aos temas controvertidos, pesquisados nos principais julgamentos realizados no âmbito dos Tribunais Superiores, especialmente no que se refere ao Supremo Tribunal Federal e ao Superior Tribunal de Justiça.

Palavras-chave: Direito Tributário. Decadência. Prescrição.

## **ABSTRACT**

This study addresses the Institutes of Decadence and Prescription in Tax Law, noting its peculiarities as to its application in this sphere of law. Originating of Private Law, these institutes observe its own rules on the characteristic factors of the Tax Law, Public Law Branch. The monograph provides a general approach to law and doctrine, but also in relation to controversial issues, surveyed the main judgments made under the Superior Courts, especially with regard to the Supreme Court and the Superior Court of Justice.

Keywords: Tax Law. Decadence. Prescription.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>7</b>
<b>1 DA DECADÊNCIA</b> .....	<b>9</b>
1.1 RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA .....	9
1.2 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO .....	11
1.2.1 Modalidades de Lançamento Tributário .....	15
1.3 DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA .....	19
<b>2 DA PRESCRIÇÃO</b> .....	<b>26</b>
2.1 CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL .....	26
2.2 CAUSAS DE INTERRUPTÃO DA PRESCRIÇÃO .....	29
2.3 CAUSAS DE SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO .....	34
<b>3 PRINCIPAIS DEBATES JURISPRUDENCIAIS</b> .....	<b>39</b>
3.1 CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO .....	39
3.2 CONTAGEM DO PRAZO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE .....	43
<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>49</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>50</b>

## INTRODUÇÃO

O tempo é um dos ingredientes mais importantes que afeta todo o ordenamento jurídico. Esse aspecto norteia as relações jurídicas desde o seu nascimento, modificação e, também, extinção. Por conseguinte, é primordial o entendimento dessa construção no âmbito do Direito Tributário.

Destarte, é preciso analisar essas marcações do tempo diante dos Princípios Jurídicos como o Princípio da Segurança Jurídica e àqueles pertinentes à esfera do Direito Tributário. Assim, nascem os institutos da Decadência e da Prescrição nessa esfera do Direito, a fim de elucidar as ocorrências das relações jurídicas envolvendo o Estado, de forma a limitar a influência do mesmo na vida privada.

Os artigos 5º e 6º da Constituição Federal de 1988 consagram Direitos e Garantias Fundamentais, bem como Direitos Sociais, esses últimos também conhecidos como Direitos de Segunda Geração. Por isso, o Estado tem o dever constitucional de disponibilizar meios de realizar os fins sociais propostos na própria Carta Magna.

O Estado necessita da arrecadação de tributos para manter toda a estrutura pública, além de atingir seus objetivos sociais e desempenhar suas funções definidas pelo legislador originário. O desempenho desse papel varia de acordo com o tempo e o espaço, assim como a forma de obtenção dos recursos para as atividades Estatais.

Isto posto, a arrecadação de tributos é uma forma de interferência do Estado na vida e patrimônio dos seus cidadãos. É necessário, portanto, que existam informações claras e precisas a respeito da constituição e da extinção do crédito tributário.

As receitas estatais compreendem dois tópicos: as receitas originárias e as receitas derivadas. As receitas originárias são aquelas obtidas como fruto da exploração do patrimônio do próprio estado, por meio da realização de alguma atividade econômica. Já as receitas derivadas são aquelas originadas do poder de império do Estado, ou seja, aquelas atividades que o Estado impõe ao cidadão. Trata-se, portanto, de uma relação vertical, na qual se encontra as arrecadações dos tributos previstos constitucionalmente.

Corolário do Princípio da Segurança Jurídica, a Decadência e a Prescrição são institutos jurídicos presentes nos mais diversos ramos do Direito. Todavia, no contexto do Direito Tributário, são regidos por desdobramentos peculiares,

inerentes à própria atividade estatal de arrecadação de tributos, com significados diferentes, o que os diferencia dos demais ramos do Direito.

O objeto do presente estudo é o período de 5 (cinco) anos compreendido antes da constituição definitiva do Crédito Tributário, a chamada Decadência Tributária, bem como o período de 5 (cinco) anos após a constituição definitiva do mesmo Crédito, conhecido como Prescrição Tributária. O conjunto dos fatores tempo e espaço possibilitam a demarcação de momentos importantes na constituição e cobrança dos Créditos Tributários. A Decadência e a Prescrição são hipóteses de extinção do crédito tributário, de acordo com o disposto no art. 156, V, do Código Tributário Nacional – CTN.

Por consequência, as normas gerais sobre Decadência e Prescrição tributárias estão disciplinadas pelo próprio CTN, o qual constitui Lei Complementar em sentido material, acolhida pela Carta Magna por meio do instituto da recepção. O art. 146, III, da Constituição Federal de 1988 reserva à Lei Complementar o objetivo de traçar normas gerais a respeito dos institutos da Decadência e da Prescrição Tributárias.

O Direito Tributário é um ramo do Direito Público, o qual possui existência própria como ramo autônomo, ou seja, estabelece seus próprios princípios, institutos e conceitos jurídicos que lhe são próprios e pertinentes aos seus institutos.

Portanto, a fonte dos institutos da Decadência e da Prescrição, embora sejam do Direito Privado, são aplicadas ao Direito Tributário, ramo de Direito Público, com sua própria autonomia, características e peculiaridades definidas pelos respectivos efeitos tributários.

A metodologia de pesquisa do presente trabalho é análise documental do que dispõe a Doutrina Pátria a respeito dos referidos institutos, bem como a análise de Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) pertinentes aos assuntos abordados, principalmente no que se refere aos debates jurisprudenciais do último capítulo.

O intuito desse trabalho é o estudo desses institutos jurídicos de forma pormenorizada, adotando os conceitos e reflexões doutrinárias, bem como as principais discussões no âmbito dos Tribunais Superiores, apontando os principais debates jurisprudenciais e eventuais soluções diante dos casos concretos.

# 1 DA DECADÊNCIA

## 1.1 RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Inicialmente, cabe salientar a existência de alguns episódios importantes para a formação do Crédito Tributário. A ordem cronológica da formação do Crédito Tributário é importante para o entendimento de sua consolidação como fato jurídico.

A Hipótese de Incidência Tributária é uma situação concreta selecionada no mundo fático pelo Legislador para originar um episódio jurídico-tributário. É uma possibilidade definida em lei como hábil a ensejar a realização do fato gerador. Trata-se, portanto, de uma hipótese abstrata e definida em lei, conforme o Princípio da Legalidade Tributária exige, de acordo com o art. 150, I, da Constituição Federal<sup>1</sup>.

O Fato Gerador é representado pelo momento concreto da realização da Hipótese de Incidência. Assim, o fato abstrato apontado pelo Legislador se realiza no mundo concreto, ocorrendo a chamada subsunção normativa, ou seja, o fato concreto previsto em lei se realiza no mundo fático<sup>2</sup>.

A importância do Fato Gerador é tratada no ordenamento jurídico, principalmente na Constituição Federal<sup>3</sup>, a qual arquiteta sua estrutura, como se observa no seu art. 146, III, a, *in verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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;

Trata-se, portanto, de delegar à Lei Complementar a responsabilidade de definir os tributos, isto é, definir os tributos de acordo com os apontamentos iniciais delineados na Constituição Federal, seus respectivos Fatos Geradores, Bases de Cálculo e etc<sup>4</sup>. A Lei Complementar mencionada na Carta Magna, refere-se ao Código Tributário Nacional - CTN, o qual foi promulgado como Lei nº 5.172, de 25 de outubro

---

<sup>1</sup> 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;

<sup>2</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1.087

<sup>3</sup> BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

<sup>4</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 77

de 1966. Entretanto, após a promulgação da Constituição Federal de 1988, o CTN adquiriu *status* de Lei Complementar, conforme o instituto da recepção<sup>5</sup>.

Na mesma seara, o Código Tributário Nacional<sup>6</sup>, no seu art. 97, ratifica o princípio da Legalidade no Direito Tributário, mencionado anteriormente como insculpido no art. 150, I, da Carta Magna, especialmente a respeito do Fato Gerador, *ex vi*:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

Destarte, o art. 113 do Código Tributário Nacional<sup>7</sup> destaca que, a partir da realização do Fato Gerador, surge a chamada Obrigação Tributária, como se verifica a seguir:

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

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

Consoante afirmado acima, a realização do Fato Gerador origina a chamada Obrigação Tributária<sup>8</sup>. Nesse momento, ainda não existe o dever de o contribuinte realizar o pagamento do tributo, já que o Crédito Tributário necessita, em primeiro lugar, ser constituído por meio do Lançamento Tributário<sup>9</sup>. A Obrigação Tributária é destituída de exigibilidade e liquidez. De acordo com o Doutrinador José Hable<sup>10</sup>:

Obrigação tributária é uma espécie do gênero obrigação, ou seja, uma relação entre sujeitos de deveres jurídicos, que apresenta características próprias, diferenciando-se das demais obrigações. Não se pode, porém, negar o valor das normas de direito privado obrigacional para a solução de eventuais encaixos.

<sup>5</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 80.

<sup>6</sup> BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Código Tributário Nacional. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>

<sup>7</sup> BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Código Tributário Nacional. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>

<sup>8</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1.081.

<sup>9</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 1.042.

<sup>10</sup> HABLE, José. *A extinção do crédito tributário por decurso de prazo: decadência e prescrição*. 4. ed. São Paulo: Método, 2014. p. 11.

Assim, a ordem cronológica da Relação Jurídico-Tributária supracitada é a seguinte: Hipótese de Incidência, Fato Gerador, Obrigação Tributária e Crédito Tributário<sup>11</sup>. O Crédito Tributário, portanto, é o momento no qual a Obrigação Tributária pode ser exigida. O nascimento do Crédito Tributário ocorre com o chamado lançamento tributário<sup>12</sup>.

Destarte, importante destacar o entendimento do Doutrinador José Hable<sup>13</sup> a respeito da diferença entre obrigação tributária e crédito tributário:

O entendimento da doutrina não está pacificado quanto à natureza jurídica do crédito tributário. De um lado, tem-se a corrente, apegada ao direito privado, que defende que obrigação e crédito tributários são componentes de uma mesma relação jurídica, ou seja, o crédito tributário nasce concomitantemente com a obrigação tributária. De outro, há a corrente que sustenta que, entre a obrigação e o crédito, há um lapso temporal, nascendo a obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador e o crédito tributário com o lançamento.

Portanto, no primeiro momento, o Legislador define quais são os fatos do mundo fático que serão previamente selecionados. Após a aferição, realizado o fato no mundo real de acordo com o Fato Gerador elencado pelo Legislador, ocorre a chamada subsunção normativa, por meio da qual nasce a Obrigação Tributária. Entretanto, a Obrigação Tributária ainda não é exigível e líquida. Apenas após a constituição do Crédito Tributário por meio do lançamento será possível a cobrança do montante devido.

## 1.2 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Localizado na Seção I (Lançamento), do Capítulo II (Constituição de Crédito Tributário), do Título III (Do Crédito Tributário), do Código Tributário Nacional, o art. 142<sup>14</sup> fornece o conceito legislativo de Crédito Tributário, como se verifica a seguir:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o

---

<sup>11</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1.085.

<sup>12</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*. Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 982-983.

<sup>13</sup> HABLE, José. *A extinção do crédito tributário por decurso de prazo: decadência e prescrição*. 4. ed. São Paulo: Método, 2014. p. 15.

<sup>14</sup> BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Código Tributário Nacional. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>

procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

Consoante a norma supracitada, o Crédito Tributário é constituído pelo Lançamento, isto é, um procedimento administrativo que verifica a ocorrência do Fato Gerador da Obrigação Tributária, identifica qual a matéria aplicável, o montante a ser calculado, além de identificar o Sujeito Passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível<sup>15</sup>.

Além disso, o Legislador reiterou que a atividade administrativa de Lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional do servidor público que se abster de realizá-lo. Cabe destacar, nesse momento, o conceito de Tributo fornecido pelo próprio CTN, em seu art. 3º<sup>16</sup>, de que o tributo é uma 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.

De acordo com o Doutrinador Roque Carrazza<sup>17</sup>, *in verbis*:

O lançamento nada mais é que um ato administrativo de aplicação da norma tributária material ao caso concreto. Não faz nascer o direito, mas “declara” o montante do crédito tributário, dando resposta, em caráter oficial, às seguintes indagações: 1ª) Quem é o contribuinte? 2ª) Quanto ele deve ao fisco? 3ª) Onde ele deve efetuar o pagamento do tributo? 4ª) Como ele deve efetuar o pagamento do tributo? 5ª) Quando ele deve efetuar o pagamento do tributo?

O Lançamento Tributário é um ato administrativo que constitui o Crédito Tributário, tornando viável a sua exigibilidade mediante pagamento pelo Sujeito Passivo da Relação Jurídico-Tributária<sup>18</sup>. A partir do Lançamento não há que se falar em Obrigação Tributária e sim em Crédito Tributário. O Crédito Tributário é realizado

---

<sup>15</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1.181.

<sup>16</sup> BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Código Tributário Nacional. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>

<sup>17</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 506-507.

<sup>18</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1.082.

mediante a atuação do Fisco, que torna a Obrigação Tributária líquida e exigível. Como ratifica o Doutrinador José Hable<sup>19</sup>, *in verbis*:

Em suma, o crédito tributário corresponde ao direito de o Estado exigir o tributo, ou melhor, de exigir do sujeito passivo o objeto da obrigação tributária principal, decorrente da realização do fato gerador, e os acréscimos pecuniários por descumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias.

Podemos afirmar ainda que o crédito tributário é composto do tributo devido e dos acréscimos advindos do valor pecuniário referente ao não cumprimento das obrigações tributárias. Daí surgem as denominações: (i) crédito tributário em sentido estrito, que corresponde tão somente ao conteúdo pecuniário do tributo devido (CTN, arts. 131 a 133); e (ii) crédito tributário em sentido lato, formado por esse conteúdo mais os acréscimos pecuniários legais (CTN, art. 130).

Existe debate doutrinário a respeito da natureza jurídica do Lançamento Tributário<sup>20</sup>. Assim, surge a seguinte questão: o Lançamento é um ato administrativo ou um procedimento administrativo? O art. 142 do CTN indica que o lançamento é um procedimento administrativo, entendimento com o qual parte da doutrina se agrega. Procedimento administrativo indica um conjunto de atos sucessivos e organizados para a extração das informações necessárias para a exigibilidade do Tributo do Sujeito Passivo.

Entretanto, parte da doutrina afirma que o Lançamento é um ato administrativo, sendo a importância do ato voltada para a individualização do Crédito Tributário, sendo irrelevante a sequência de atos. Dessa forma, o importante é o resultado adquirido de toda a investigação realizada. De acordo com o entendimento do Doutrinador José Hable<sup>21</sup>:

Dessa forma, continua o autor, o vocábulo “lançamento” aplica-se tanto ao ato quanto ao procedimento administrativo, sendo de competência exclusiva da autoridade administrativa somente o ato de lançamento que “constitui” o crédito tributário, e não o procedimento que o antecede, que “é todo o modo pelo qual o Código Tributário Nacional determina, até certo ponto, a formação do ato de lançamento.”

---

<sup>19</sup> HABLE, José. *A extinção do crédito tributário por decurso de prazo: decadência e prescrição*. 4. ed. São Paulo: Método, 2014. p. 15.

<sup>20</sup> BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1.185.

<sup>21</sup> HABLE, José. *A extinção do crédito tributário por decurso de prazo: decadência e prescrição*. 4. ed. São Paulo: Método, 2014. p. 21.

É necessário destacar que, no Direito Tributário, o Lançamento Tributário é um marco temporal o qual determina a separação dos fenômenos da Decadência e da Prescrição. Portanto, é um marco temporal significativo tanto para a Fazenda Pública, cuja posição é de Sujeito Ativo da Relação Jurídico-Tributária, quanto para o Contribuinte ou Responsável, que são os Sujeitos Passivos da mesma relação.

Além disso, há a discussão a respeito do Lançamento Tributário ser um mero ato constitutivo ou declaratório. A natureza jurídica do lançamento é híbrida, segundo alguns doutrinadores. O art. 142, *caput*, do CTN aponta que o Lançamento é um procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do Fato Gerador da Obrigação Tributária correspondente. Desse conceito decorre a natureza declaratória do lançamento, com efeitos *ex tunc*. Com tal característica, o Fato Gerador é pré-existente ao Lançamento Tributário. Desta maneira, a norma aplicada ao caso concreto deverá corresponder à norma vigente no momento da realização do Fato Gerador, ressalvados os casos previstos em lei, de acordo com os art. 106, I e II<sup>22</sup>, e art. 144, §1º<sup>23</sup>, do CTN.

Em relação ao entendimento do Lançamento Tributário como ato constitutivo, o art. 142, *caput*, do CTN afirma que compete privativamente à Autoridade Administrativa constituir o Crédito Tributário pelo Lançamento. Dessa parte da norma tributária decorrem efeitos *ex nunc* mediante a criação de direitos e deveres. Interessante o apontamento do Doutrinador José Hable<sup>24</sup> a respeito do tema:

Ato constitutivo pode ser definido como aquele ato que cria uma situação jurídica nova, e ato meramente declaratório, como o que constata situações jurídicas preexistentes, sem nada acrescentar à natureza ou aos efeitos daqueles.

Para os doutrinadores que defendem a tese da natureza declaratória, a exemplo de Sacha Calmon Coelho, o lançamento teria a função não de

<sup>22</sup> Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática

<sup>23</sup> Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

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

<sup>24</sup> HABLE, José. *A extinção do crédito tributário por decurso de prazo: decadência e prescrição*. 4. ed. São Paulo: Método, 2014. p. 19.

criador do crédito, mas, sim declaratória do seu prévio existir nos exatos termos da lei contemporânea ao seu nascimento.

[...]

Em contrapartida, há os que doutrinam ser constitutiva a natureza do lançamento, como Paulo de Barros Carvalho.

Conforme as duas vertentes acima mencionadas, o Lançamento Tributário é considerado declaratório<sup>25</sup> por requerer a aplicação da lei vigente ao acontecimento do Fato Gerador. Em relação ao Lançamento Tributário possuir natureza jurídica de ato constitutivo, a doutrina argumenta que o lançamento é o ato pelo qual a Obrigação Tributária se torna líquida e exigível, portanto, se origina no ordenamento.

### 1.2.1 Modalidades de Lançamento Tributário

O Lançamento Tributário é especificado como a constituição definitiva do Crédito Tributário. Por conseguinte, cada Tributo no Ordenamento Jurídico possui uma forma de arrecadação, o que precisa ser verificado no momento da atuação do Fisco na realização do Lançamento. As espécies de Lançamento Tributário são as seguintes: a) direto, de ofício ou *ex officio* (art. 149, I, do CTN), b) misto ou por declaração (art. 147, do CTN) e c) por homologação ou autolancamento (art. 150, do CTN).

Lançamento direto ou de ofício é aquele no qual a Fazenda Pública apresenta todos os dados necessários para formalizar o lançamento, sem a necessidade de auxílio do Contribuinte ou Responsável para lograr as informações pertinentes. De acordo com o art. 149, I, do CTN<sup>26</sup>:

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

I – quando a lei assim o determine.

Por consequência, todo o conhecimento inescusável e integrante da formulação do Lançamento encontra-se imediatamente disponível para consulta da Administração Fazendária. Dessarte, no âmago dessa modalidade, não há a participação do Sujeito Passivo da Relação Jurídico-Tributária elencada. Os Tributos integrantes dessa espécie são: IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, art. 156, I, da Constituição Federal), IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos

<sup>25</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1.217

<sup>26</sup> BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Código Tributário Nacional. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>

Automotores, art. 155, III, da Constituição Federal), Taxas (art. 145, II, da Constituição Federal), Contribuições de Melhoria (art. 145, III, da Constituição Federal), Contribuições Corporativas (Conselhos Profissionais, art. 149, da Constituição Federal), COSIP (Contribuição para o Serviço de Iluminação Pública, art. 149-A, da Constituição Federal). Segue entendimento do Ilustre Hugo de Brito<sup>27</sup>, *ex vi*:

O lançamento é de ofício quando realizado por iniciativa da autoridade administrativa. Ocorre ordinariamente nos casos em que a lei o determina (CTN, art. 149, I). Em relação aos tributos cuja legislação não obriga o contribuinte a declarar, nem muito menos a pagar antecipadamente.

No que concerne ao Lançamento misto ou por declaração, o art. 147, do CTN<sup>28</sup> dispõe da seguinte forma:

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 autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

Consoante o entendimento supracitado, o Lançamento misto ou por declaração é designado como àquele que demanda a colaboração do Sujeito Passivo na prestação das informações necessárias ao complemento daquelas disponibilizadas pelo próprio Fisco. Portanto, no que concerne a essa modalidade de Lançamento, a cooperação do contribuinte é indispensável à aferição dos dados contidos no ato do Lançamento<sup>29</sup>.

Os exemplos considerados clássicos para representar essa espécie são II (Imposto de Importação, art. 153, I, da Constituição Federal) e IE (Imposto de Exportação, art. 153, II, da Constituição Federal). Em ambas as exações citadas, o Sujeito Passivo fornece as informações necessárias para o preenchimento e cálculo dos impostos. Conforme leciona o Doutrinador<sup>30</sup>, a seguir:

Diz-se o lançamento *por declaração* nos casos em que a legislação do tributo impõe ao sujeito passivo da obrigação tributária correspondente a declaração, isto é, o oferecimento à autoridade

---

<sup>27</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 181.

<sup>28</sup> BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Código Tributário Nacional. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>

<sup>29</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1.216.

<sup>30</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 182.

administrativa, das informações quanto aos fatos necessárias à determinação do valor do tributo em cada caso. Informações necessárias à feitura do lançamento, que compete à autoridade administrativa.

É necessário destacar, ainda, a possibilidade de o Contribuinte ou Responsável retificar as declarações prestadas aos Fiscos, por iniciativa do próprio Sujeito Passivo obrigado às mesmas, de acordo com o disposto no art. 147, §1º, do CTN<sup>31</sup>.

Por fim, a terceira modalidade de Lançamento Tributário é o Lançamento por homologação ou também conhecido como autolancamento. Trata-se do pagamento antecipado efetuado pelo Contribuinte ou Responsável Tributário, conforme se verifica na redação do art. 150, do CTN, a seguir:

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.

Nessa modalidade, a atividade do Sujeito Passivo tem natureza pecuniária, ou seja, difere da realizada no Lançamento misto ou por declaração, no qual a natureza da colaboração é meramente informativa<sup>32</sup>. Nesse sentido, o próprio Contribuinte organiza as informações a serem prestadas e realiza o pagamento antecipado do Tributo, de modo que a Administração Tributária desfruta do prazo de 5 (cinco) anos para proceder à homologação do mister efetuado pelo Sujeito Passivo. Segue entendimento da Doutrina Pátria<sup>33</sup> a respeito dessa modalidade:

Objeto da homologação não é o pagamento, como alguns tem afirmado. É a apuração do montante devido, de sorte que é possível a homologação mesmo que não tenha havido pagamento. É certo que a autoridade administrativa não está obrigada a homologar expressamente a apuração do valor do tributo devido e a homologação tácita somente acontece se tiver havido o pagamento antecipado. Está

---

<sup>31</sup> 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.

<sup>32</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1.229.

<sup>33</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 183.

é a compreensão que resulta da interpretação do §1º combinado com o §4º do art. 150 do CTN).

Caso o quinquênio mencionado transcorra *in albis*, ou seja, sem a fiscalização concreta da Administração Tributária a partir do momento da realização do Fato Gerador, haverá a chamada homologação tácita do Lançamento Tributário, conforme preconiza o art. 150, §4º, do CTN. Por conseguinte, o Crédito Tributário será extinto, com fulcro no art. 156, VII, do CTN.

As modalidades de Lançamento Tributário acima estudadas podem ser objeto de revisão, desde que seja constatado erro na sua elaboração e o direito ainda não tenha sido extinto pela Decadência<sup>34</sup>. A revisão do Lançamento tem a possibilidade de ser realizada de ofício ou mediante o pedido do contribuinte, hipótese em que poderá ser preconizada a figura da Denúncia Espontânea, prevista no art. 138 do CTN<sup>35</sup>. A Doutrina<sup>36</sup> destaca o equívoco cometido por algumas decisões judiciais:

A distinção entre o lançamento de ofício e a revisão de ofício do lançamento por homologação é de grande importância para a determinação do prazo de decadência do direito de lançar, tema a respeito do qual a jurisprudência vem cometendo equívocos.

Dessa forma, é necessário distinguir a modalidade de Lançamento de ofício da forma de revisão de ofício, ou seja, aquela efetuada por iniciativa da Autoridade Administrativa, observado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos. Preconiza o art. 149, do CTN, as hipóteses em que o Lançamento Tributário poderá ser revisado, como se verifica a seguir:

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

---

<sup>34</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1.227.

<sup>35</sup> Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.  
Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

<sup>36</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 186.

formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

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

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

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

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

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

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

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

Os Lançamentos Tributários poderão ser revistos de acordo com a lista taxativa das hipóteses apresentadas no art. 149, incisos I a IX, do CTN. A expressão “de ofício” contida no *caput* do artigo, especifica que a elaboração e a revisão do Lançamento serão efetuadas pela própria Autoridade Administrativa, independentemente de qualquer atuação do Sujeito Passivo da Relação Jurídico-Tributária.

Nas hipóteses elencadas nos incisos II, III e IV, observa-se que o Lançamento Tributário ainda não foi realizado, isto é, são situações que propriamente ditas não ensejam uma verdadeira revisão do Lançamento. Nesse sentido, existem apenas a revisão da declaração ou de informações que o Contribuinte ou Responsável Tributário necessariamente devem prestar.

Em relação ao art. 149, inciso VI, há que se destacar que, diante da ação ou omissão do sujeito passivo ou de um terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária, o instrumento correto de atuação da Autoridade Tributária é a lavratura de auto de infração de imposição de multa (AIIM).

### 1.3 DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA

Preliminarmente, é importante destacar as diferenças entre os Institutos da Decadência e da Prescrição no âmbito do Direito Civil e do Direito Tributário. Apesar da origem desses institutos se encontrar diretamente aos fundamentos do Direito

Privado, tais instrumentos são aplicados na seara do Direito Tributário, ramo de Direito Público. Conforme os ensinamentos doutrinários a seguir expostos<sup>37</sup>:

Doutrina e jurisprudência, no mais das vezes, ao tratarem do tema extinção do crédito tributário, utilizavam como base jurídica tão somente os fundamentos do direito privado, desprezando o fato de que as diferenciações não se limitam apenas os institutos da decadência e da prescrição, mas também nos próprios fundamentos que regem os direitos privado e público.

Consoante o disposto no art. 113 do CTN, a Obrigação Tributária pode ser classificada como principal e acessória. Seguindo o entendimento, o diploma legal aduz que a Obrigação Tributária principal surge com a ocorrência do Fato Gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente<sup>38</sup>.

Além disso, a Obrigação acessória, de acordo com o art. 113, §2º, do CTN, decorre da Legislação Tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos. Finalizando, no §3º do artigo supracitado, o Código Tributário Nacional dispõe que, a Obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em Obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Ao se analisar de forma mais completa, a Obrigação Tributária é uma espécie de uma Obrigação, isto é, existe uma relação entre dois sujeitos, de um lado, o Estado, com seu poder de império, e, do outro, o cidadão, o elo mais frágil dessa relação.

A Obrigação Tributária como descreve o CTN, nasce a partir da realização do Fato Gerador. Assim, em ordem cronológica, no primeiro momento, ocorre o Fato Gerador, o qual dá origem à Obrigação Tributária. A partir desse momento, é possível, ao Fisco, a constituição do Crédito Tributário por meio do Lançamento Tributário. É o que dispõe a Doutrina pátria<sup>39</sup>, *in verbis*:

É sabido que obrigação e crédito, no direito privado, são dois aspectos da mesma relação. Não é assim, porém, no direito tributário brasileiro. O Código Tributário Nacional distinguiu a obrigação (art. 133) do crédito (art. 139). A obrigação é um primeiro momento na relação

---

<sup>37</sup> HABLE, José. *A extinção do crédito tributário por decurso de prazo: decadência e prescrição*. 4. ed. São Paulo: Método, 2014. p. 166.

<sup>38</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1.085.

<sup>39</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 125.

tributária. Seu conteúdo ainda não é determinado e o seu sujeito ainda não está formalmente identificado. Por isto mesmo a prestação respectiva ainda não é exigível. Já, o crédito tributário é um segundo momento na relação de tributação. No dizer do Código Tributário Nacional, ele decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139). Surge com o lançamento, que confere à relação tributária liquidez e certeza.

Assim, com o surgimento do Crédito Tributário, o Estado passa a ter legitimidade para constituir o respectivo Crédito e, conseqüentemente, cobrá-lo do Sujeito Passivo.

O Lançamento Tributário, de acordo com o art. 142 do CTN, é 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 pena cabível. Assim dispõe a Doutrina<sup>40</sup>: “Segundo prescreve o art. 142 do CTN, a constituição do crédito tributário pelo lançamento além de ser uma atividade, vinculada e obrigatória, é de competência privativa da autoridade administrativa.”

Entretanto, há que se ponderar até qual momento o Estado terá a possibilidade de realizar o Lançamento Tributário, ou seja, qual será o marco da Decadência. A Decadência, portanto, pode ser definida como uma causa de extinção do crédito tributário, ou seja, do direito da Fazenda Pública de constituir o Crédito Tributário devido pelo Sujeito Passivo da relação tributária. É um tempo fixado pelo CTN em 5 (cinco) anos, sendo que o início da sua contagem depende da modalidade de lançamento a ser realizado<sup>41</sup>.

No Direito Tributário, a Decadência pode ser entendida como o perecimento do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário por meio do lançamento. Esse entendimento está de acordo com o conceito de tributo apresentado pelo próprio CTN, em seu art. 3º, o qual aduz que o tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (Lançamento Tributário).

A Decadência surge como instituto jurídico que auxilia o Direito a lidar com o fenômeno do tempo, o qual é apto a ensejar a criação, modificação ou extinção

---

<sup>40</sup> HABLE, José. *A extinção do crédito tributário por decurso de prazo: decadência e prescrição*. 4. ed. São Paulo: Método, 2014. p. 176.

<sup>41</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*. Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 1.010-1.011.

de relações jurídicas. Entretanto, o Direito preza pela Segurança Jurídica das relações jurídicas estabelecidas na sociedade, de forma que nem todos os direitos e deveres podem ser exercidos ao longo do tempo. Segue brilhante entendimento do Eurico de Santi<sup>42</sup>: “Decadência e prescrição não são formas de se fazer justiça. São formas concretas que o direito encontrou para conviver com esse deus tão poderoso: o tempo.”

Portanto, a verdadeira natureza do fenômeno da Decadência é realizar a paz social, estabelecer a segurança jurídica das relações, já que o tempo possui influência crucial não relações jurídicas, as quais precisam ser delimitadas juridicamente. Tal instituto proporciona enormes debates jurídicos no âmbito doutrinário e jurisprudencial. Como afirma o Doutrinador José Hable<sup>43</sup>:

Os princípios jurídicos da segurança e da estabilidade devem nortear as relações jurídicas. Assim, o perecimento do direito, pela inércia de seu titular associado ao transcurso de determinado prazo, justifica-se porque as relações jurídicas não podem eternizar-se. O brocardo jurídico *dormientibus non succurrit jus*, com o significado de que o direito não socorre os que dormem, traduz com perfeição o instituto da Decadência, firmado nos pressupostos da *inércia* e do *tempo*.

O art. 173, I, do Código Tributário Nacional regula o instituto da Decadência da seguinte forma:

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;

Trata-se, portanto, da regra geral insculpida para delinear a estrutura da Decadência no Ordenamento Jurídico. Há que se ressaltar a regularização da Decadência no art. 146, III, b, da Constituição Federal<sup>44</sup>, norma que transfere à Lei Complementar a responsabilidade de traçar as regras dos institutos da Decadência e da Prescrição Tributárias.

O direito da Autoridade Administrativa de constituir o Crédito Tributário se extingue após o período de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício

<sup>42</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário – aspectos teóricos, práticos e análise das decisões do STJ. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 62, p. 34-36, nov. 2002.

<sup>43</sup> HABLE, José. *A extinção do crédito tributário por decurso de prazo: decadência e prescrição*. 4. ed. São Paulo: Método, 2014. p. 49.

<sup>44</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:  
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado é o próprio exercício em que houver acontecido o Fato Gerador. Por isso, é possível concluir que o prazo fornecido ao Fisco é maior no estabelecido no art. 173, I, do CTN em comparação ao formulado no art. 150, §4º, do CTN<sup>45</sup>.

No momento em que houver um Lançamento Tributário por homologação, com a realização do pagamento do tributo, é sugerido a aplicação do art. 150, §§1º e 4º, do CTN, delineados a seguir:

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.

Por conseguinte, como mencionado acima, existem duas possibilidades em relação ao Lançamento por homologação: com ou sem a realização do pagamento. No primeiro momento, o Lançamento por homologação realizado com o pagamento do montante devido do tributo enseja a aplicação da regra insculpida no art. 150, §4º, do CTN, o qual preconiza a contagem do prazo da Decadência a partir da ocorrência do Fato Gerador<sup>46</sup>.

Entretanto, caso haja o Lançamento por homologação sem o pagamento do tributo devido, a Doutrina recomenda a aplicação da regra geral de contagem da Decadência, ou seja, a norma exarada no art. 173, I, do CTN, cuja contagem do prazo

---

<sup>45</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*. Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 1.183.

<sup>46</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1.234.

decadencial se inicia a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o Lançamento poderia ter sido efetuado<sup>47</sup>.

O raciocínio apresentado remete ao fato de que sem o pagamento do tributo, não existe o que homologar, inexistente, portanto, objeto do Lançamento por homologação. Dessa forma, a recomendação é a aplicação da norma geral de contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos conforme a regra do art. 173, I, do CTN.

A Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ se manifesta nesse mesmo sentido, conforme julgamento transcrito a seguir:

EMENTA: 1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN). 2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou já prova de fraude, dolo ou simulação é se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. 3. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais. 4. Recurso especial provido (REsp 279.473/SP-2002, 2ª Turma., Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 22/09/2004)

Desse modo, no caso da ocorrência de prova de dolo, fraude ou simulação, o correto é também a aplicação do já citado art. 173, I, do CTN. A expressão dolo, fraude ou simulação está elencada no art. 150, §4º, do CTN. A seguir, mais uma jurisprudência do STJ a respeito do instituto da Decadência, tema muito polêmico no ordenamento jurídico brasileiro:

EMENTA: Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; *a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos.* (EREsp 101.407/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Ari Pargendler, 07/04/2000)

Além dos casos citados, é preciso mencionar, outrossim, o caso do art. 173, do CTN, o qual é aplicado aos casos em que ocorrer a anulação do lançamento anteriormente realizado, conforme se verifica a seguir na redação do Código:

---

<sup>47</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*. Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 1.183.

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

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

Assim, a Autoridade Administrativa realiza o Lançamento Tributário, entretanto, é aberto prazo para impugnação do Sujeito Passivo quanto à existência de vícios formais. Após a decisão definitiva a qual anular o lançamento originário, o prazo de 5 (cinco) anos é reaberto para que o Fisco realize um novo Lançamento Tributário<sup>48</sup>. É preciso ponderar que a decisão de anulação do Lançamento pode ser de cunho administrativo ou judicial, pois tanto a Administração quanto o Judiciário possuem legitimidade para efetuar esse ato<sup>49</sup>.

Por fim, a Decadência é um instituto do Direito Privado aplicado com regras próprias ao Direito Tributário, sendo considerada uma das formas de extinção do Crédito Tributário, como se depreende do art. 156, V, do CTN<sup>50</sup>.

---

<sup>48</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1.331.

<sup>49</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*. Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 1.183-1.185.

<sup>50</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*. Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 1.070.

## 2 DA PRESCRIÇÃO

### 2.1 CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL

Nos conflitos sociais, se o titular do direito ofendido permanecer inerte diante da violação, a segurança jurídica deverá ser priorizada por meio do instituto jurídico denominado Prescrição<sup>51</sup>. Tal instituto extingue a pretensão do titular do direito violado de socorrer-se do Poder Judiciário, em razão do seu próprio desinteresse ou negligência. De acordo com o entendimento da Doutrina Pátria<sup>52</sup>:

O termo **prescrição** advém do vocábulo latino *praescriptio* e é na história do direito romano que se pode esclarecer o conceito etimológico de sua expressão jurídica, como descrito por Câmara Leal, e que, “por uma evolução conceitual, passou o termo a significar extensivamente, a matéria contida na parte preliminar da fórmula, e daí sua nova acepção de extinção da ação pela expiração do prazo de sua duração.

O Direito é o instrumento pelo qual se permite que o devedor cumpra devidamente suas obrigações e, outrossim, que o credor tenha disponíveis os meios necessários para receber o seu crédito. Por consequência, se o credor persistir na inércia por um determinado tempo, o Estado não pode perpetuar as relações jurídicas, sob pena de gerar intensa insegurança jurídica. Nesse mesmo sentido se encontra os ensinamentos de Sílvio de Salvo Venosa<sup>53</sup>:

Se a possibilidade de exercício dos direitos fosse indefinida no tempo, haveria instabilidade social. O devedor, passado muito tempo da constituição de seu débito, nunca saberia se o credor poderia, a qualquer momento, voltar-se contra ele. O decurso de tempo, em lapso maior ou menor, deve colocar uma pedra sobre a relação jurídica cujo direito não foi exercido. É com fundamento na paz social, na tranquilidade da ordem jurídica que devemos buscar o fundamento do fenômeno da prescrição e da decadência.

Contudo, há que se ponderar que a Prescrição é um instituto típico do Direito Privado e que, por isso, existem algumas diferenças no que concerne à sua

---

<sup>51</sup> CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 182-183.

<sup>52</sup> HABLE, José. *A extinção do crédito tributário por decurso de prazo: decadência e prescrição*. 4. ed. São Paulo: Método, 2014, p. 116.

<sup>53</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 571.

aplicação no Direito Tributário. O art. 174, do Código Tributário Nacional<sup>54</sup> conceitua a Prescrição da seguinte forma:

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

No Capítulo I do presente estudo, ao se analisar o instituto da Decadência, verificou-se que o Lançamento Tributário é o marco temporal que diferencia os institutos da Decadência e da Prescrição. Dessa forma, antes do Lançamento, o prazo a ser verificado é o decadencial e, após o Lançamento, o prazo é o prescricional. Nesse mesmo sentido decorre a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

EMENTA: Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do CTN). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o art. 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do fisco. (RE 94.462/SP – 1982, Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 06/10/1982).

Por conseguinte, a partir da constituição definitiva do Crédito Tributário, por meio do instituto jurídico do Lançamento Tributário, ocorre a Prescrição a partir do momento em que o Estado deixa de promover a cobrança devida do Crédito Tributário no prazo de 5 (cinco) anos<sup>55</sup>. O prazo mencionado possui marco inicial a partir da constituição definitiva do Crédito Tributário. Além disso, é necessário esclarecer alguns conceitos básicos<sup>56</sup>, como se verifica a seguir:

Cabe destacar inicialmente, que nos termos do art. 189, do CC, de 2002, a prescrição passou a fulminar a *pretensão* de reparação do

<sup>54</sup> BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Código Tributário Nacional. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>

<sup>55</sup> BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1.334.

<sup>56</sup> HABLE, José. *A extinção do crédito tributário por decurso de prazo: decadência e prescrição*. 4. ed. São Paulo: Método, 2014. p. 118.

direito violado e não a *ação*, conforme vem disciplinando o CTN, que é do ano de 1996.

No Direito Civil, o instituto da Prescrição é conceituado como um marco temporal que atinge não o direito em si mesmo, como no caso da Decadência, mas extingue a pretensão de reparação do direito violado. O raciocínio do Autor<sup>57</sup> também pode ser ilustrado no seguinte trecho esclarecedor:

Relevante também chamar a atenção para dois atos distintos da Administração tributária que ocorrem em momentos diferentes:

- a) o ato de constituir o crédito tributário, sujeito apenas ao prazo de decadência, e que é privativo da autoridade administrativa, do agente fiscal da Secretaria da Fazenda, comumente denominado de auditor fiscal. Seus atos findam, em regra, com a constituição definitiva do crédito tributário, segundo as regras do processo administrativo fiscal, podendo, ainda, nesse momento, ocorrer a cobrança administrativa amigável e a inscrição do débito em dívida ativa.
- b) o ato de cobrar o crédito tributário, sujeito somente ao prazo de prescrição, não estando mais na competência do agente fiscal, e sim de servidor público, denominado procurador da fazenda, que vai atuar perante o Poder Judiciário, no intuito de promover a cobrança do crédito tributário, segundo normas processuais.

Destarte, o Código Tributário Nacional revela expressamente que a Prescrição é causa de extinção do Crédito Tributário, regra insculpida no art. 156, V<sup>58</sup>. Portanto, para o Código, a Prescrição atinge, além da ação para a cobrança do montante do tributo devido, a própria relação material tributária<sup>59</sup>. A Doutrina menciona o efeito prático desse raciocínio<sup>60</sup>:

Essa observação, que pode parecer meramente acadêmica, tem, pelo contrário, grande alcance prático. Se a prescrição atingisse apenas a ação para cobrança, mas não o próprio crédito tributário, a Fazenda Pública, embora sem ação para cobrar seus créditos depois de cinco anos de definitivamente constituídos, poderia recusar o fornecimento de certidões negativas aos respectivos sujeitos passivos. Mas como a prescrição extingue o crédito tributário, tal recusa obviamente não se justifica.

---

<sup>57</sup> HABLE, José. *A extinção do crédito tributário por decurso de prazo: decadência e prescrição*. 4. ed. São Paulo: Método, 2014. p. 118.

<sup>58</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*. Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 1.070.

<sup>59</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 226.

<sup>60</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 226.

Deste modo, o termo de início de contagem do prazo de 5 (cinco) anos para a verificação da Prescrição é realizada a partir da constituição definitiva do Crédito Tributário, o que, outrossim, já foi objeto de discussão no Superior Tribunal de Justiça, de acordo com a Ementa do Julgado colacionado a seguir:

EMENTA: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. PRAZO PRESCRICIONAL. TERMO A *QUO*. ART. 174 DO CTN. 1. Na Declaração do Imposto de Renda, o prazo prescricional de cinco anos tem seu começo a partir da constituição definitiva do crédito tributário, isto é, da entrega da Declaração. 2. A prescrição tributária segue os termos do art. 174 do CTN, ou seja, tem o Fisco cinco anos para a cobrança do crédito tributário, a contar de sua constituição definitiva. 3. Precedentes do STJ (REsp 413.457/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 02/12/2003)

Assim, é importante o esclarecimento de que a constituição definitiva do Crédito Tributário<sup>61</sup> ocorre em datas distintas, de acordo com a espécie de Lançamento Tributário a ser realizada, ou seja, depende do grau da necessidade da colaboração do Sujeito Passivo da Relação Jurídico-Tributária, cujas discussões serão estudadas no próximo Capítulo.

## 2.2 CAUSAS DE INTERRUPÇÃO DA PRESCRIÇÃO

A Prescrição é um instituto essencial à estabilidade das relações sociais. Trata-se, portanto, de instrumento utilizado pelo Estado para estabelecer segurança jurídica diante dos fenômenos jurídicos. Do mesmo modo afirma a Doutrina Pátria<sup>62</sup>:

O exercício de um direito não pode ficar pendente indefinidamente. Deve ser exercido pelo titular dentro de determinado prazo. Isto não ocorrendo, perderá o titular a prerrogativa de fazer valer seu direito. O tempo exerce, como já assentado nesta obra, influência abrangente no Direito, em todos os campos, no direito público e no direito privado.

O prazo estabelecido para que o Estado cobre o Crédito Tributário do Contribuinte ou Responsável Tributário é contado a partir da constituição definitiva do mesmo. O art. 174 preconiza que o prazo apresentado pelo ordenamento jurídico é de 5 (cinco) anos. Entretanto, observa-se no mesmo artigo, no seu parágrafo único, as causas de interrupção da Prescrição, *in verbis*:

<sup>61</sup> CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 176.

<sup>62</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil*: parte geral. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 569.

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.

Em relação às causas de interrupção da Prescrição, é pressuposto que o prazo já tenha iniciado. Assim, após a ocorrência da hipótese que gera a interrupção da Prescrição, o prazo começa a ser contado novamente, desde o seu início<sup>63</sup>.

A Lei Complementar nº 118<sup>64</sup>, de 9 de fevereiro de 2005, gerou nova redação ao disposto no inciso I, do parágrafo único, do supracitado art. 174, do CTN. A redação original disciplinava que a Prescrição era interrompida pela citação pessoal feita ao devedor. Todavia, após a nova redação, o prazo é interrompido apenas pelo despacho do juiz que ordenar a citação e não mais a própria citação efetuada.

É necessário ressaltar a impossibilidade de aplicação do disposto na Lei Complementar supracitada para os casos ocorridos antes da entrada em vigor da lei, o que ocorreu 120 dias após sua publicação, a qual se deu em 09 de fevereiro de 2005<sup>65</sup>. Nesse mesmo sentido, segue o seguinte julgado:

Tributário e processo civil. Recurso especial. Execução fiscal. Citação ocorrida após 5 (cinco) anos da constituição do crédito. Reconhecimento da prescrição. Incidência do art. 174 do CTN, com a redação anterior à vigência da LC 118/2005. Verificação da responsabilidade pela citação tardia. Óbice da Súmula 07/STJ. Curador especial. Advogado não pertencente à defensoria pública. Existência de direito a honorários. Dispositivos legais não prequestionados. Impossibilidade de exame na via de recurso especial. Recurso especial conhecido em parte e, nesta, não provido. 1. Trata-se de recurso especial amparado nas alíneas “a” e “c” do permissivo constitucional, ajuizado pela Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, voltando-se a impugnação contra dois aspectos principais: a) equívoco do acórdão recorrido ao decretar a prescrição intercorrente dos créditos fiscais executados, e b) impossibilidade de pagamento de honorários a curador especial. 2. O Tribunal *a quo*, ao acolher o pedido de reconhecimento da prescrição dos créditos executados,

<sup>63</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*. Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 1.197.

<sup>64</sup> BRASIL. *Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005*. Altera e acrescenta dispositivos à Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional – e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>

<sup>65</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 1.335.

conduziu-se com absoluta legalidade, isto porque, tal como expressamente consignado nos autos, quando se verificou a citação da executada por via editalícia (o que poderia interromper a prescrição), já havia decorrido cerca de 12 anos do último fato gerador, tal como consignado na sentença. Ademais, emitida a CDA em 22.09.1998, a citação somente ocorreu em 06.11.2003. o acórdão, adequadamente, empregou a regra contida no art. 174, *caput*, do Código Tributário Nacional: “A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”. 3. Não há impedimento legal para que advogado não integrante da Defensoria Pública, nomeado Curador Especial, perceba os valores de honorários decorrentes do êxito alcançado na ação litigiosa em que aplicou o seu labor. 4. Em sede de recurso especial, não é possível o exame da matéria que não foi objeto do necessário prequestionamento. 5. Recurso especial conhecido em parte e, nesta, não provido” (REsp nº 782.826/MG, Rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, julgamento 11/04/2006, DJe 22/05/2006).

O Novo Código de Processo Civil<sup>66</sup> estabelece o conceito de citação da seguinte forma no art. 238 e, outrossim, no art. 240, §1º, define sobre o instituto da interrupção do prazo prescricional, *in verbis*:

Art. 238. Citação é o ato pelo qual são convocados o réu, o executado ou o interessado para integrar a relação processual.

Art. 240. A citação válida, ainda quando ordenada por juízo incompetente, induz litispendência, torna litigiosa a coisa e constitui em mora o devedor, ressalvado o disposto nos arts. 397 e 398 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil).

§ 1º A interrupção da prescrição, operada pelo despacho que ordena a citação, ainda que proferido por juízo incompetente, retroagirá à data de propositura da ação.

O primeiro ato realizado pelo juiz para a formação da relação processual é a citação. Por isso, com o marco inicial do despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal e, não a própria citação realizada, o prazo prescricional é interrompido de forma antecipada.

A Lei Complementar nº 118/2005<sup>67</sup> surgiu com o objetivo de regularizar melhor esse marco temporal, pois a citação pessoal do devedor não é mais exigida.

<sup>66</sup> BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>

<sup>67</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005. Altera e acrescenta dispositivos à Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional – e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>

Apenas o despacho que ordenar a própria citação é suficiente para a interrupção do prazo prescricional.

Há que se lembrar, outrossim, que a Lei Complementar 118/2005<sup>68</sup> tem como objetivo disciplinar e dirimir as controvérsias geradas pela redação do art. 8º, §2º, da Lei 6.830/1980<sup>69</sup>, *ex vi*:

Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:

I - a citação será feita pelo correio, com aviso de recepção, se a Fazenda Pública não a requerer por outra forma;

II - a citação pelo correio considera-se feita na data da entrega da carta no endereço do executado, ou, se a data for omitida, no aviso de recepção, 10 (dez) dias após a entrega da carta à agência postal;

III - se o aviso de recepção não retornar no prazo de 15 (quinze) dias da entrega da carta à agência postal, a citação será feita por Oficial de Justiça ou por edital;

IV - o edital de citação será afixado na sede do Juízo, publicado uma só vez no órgão oficial, gratuitamente, como expediente judiciário, com o prazo de 30 (trinta) dias, e conterà, apenas, a indicação da exequente, o nome do devedor e dos co-responsáveis, a quantia devida, a natureza da dívida, a data e o número da inscrição no Registro da Dívida Ativa, o prazo e o endereço da sede do Juízo.

§ 1º - O executado ausente do País será citado por edital, com prazo de 60 (sessenta) dias.

§ 2º - O despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição.

Contudo, apesar da uniformização do aparente conflito de normas, a Doutrina ainda ratifica entendimento de que a aplicação da Prescrição é um fenômeno mais profundo que a simples passagem do tempo, como se confere no seguinte pensamento<sup>70</sup>:

**Defendemos que o instituto da prescrição, assim como da decadência, tem como fatores operantes a INÉRCIA e o TEMPO. Assim, não basta tão somente o transcurso de um prazo, para se querer alegar a ocorrência do instituto da prescrição.** Para que o prazo extintivo tenha início é imprescindível verificar, além do marco

<sup>68</sup> BRASIL. *Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005*. Altera e acrescenta dispositivos à Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional – e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>

<sup>69</sup> BRASIL. *Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980*. Dispõe sobre a Cobrança Judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm)>

<sup>70</sup> HABLE, José. *A extinção do crédito tributário por decurso de prazo: decadência e prescrição*. 4. ed. São Paulo: Método, 2014, p. 143.

inicial do tempo definido em lei, o pressuposto da *inércia* do titular do direito, sem o qual não há que se falar em início de qualquer prazo extintivo.

Dessa forma, o que o Autor preconiza é que a aplicação do instituto da Prescrição é possível com o acúmulo de dois fatores, isto é, o tempo e a inércia. A passagem do tempo é inevitável e, portanto, para que haja a segurança jurídica necessária às relações jurídicas, é preciso a regulação do fator tempo. Além disso, não apenas a passagem do tempo caracteriza a Prescrição, mas também o fator da inércia operada pelo titular do direito violado em tomar iniciativa em defendê-lo<sup>71</sup>.

No que concerne ao instituto do protesto judicial, previsto no art. 174, parágrafo único, II, do CTN, verifica-se que é um instituto de prevenção, ou seja, o credor, ao realizar o protesto judicial, objetiva evitar que o seu devedor se desfaça do seu patrimônio, por exemplo, alienando um imóvel, o qual seria um patrimônio destinado a solver a dívida.

Trata-se de um instrumento importante a ser utilizado pela Fazenda Pública, no momento em que o prazo prescricional se encontrar na iminência de se esgotar. Portanto, para se evitar que o Fisco não possa mais realizar a cobrança desse Crédito Tributário atingido pela Prescrição, o instituto do protesto judicial<sup>72</sup> aparece como forma de interromper o prazo prescricional e, assim, possibilitar a continuação da cobrança do Crédito pela Fazenda Pública.

Entretanto, mesmo que esteja previsto no Código Tributário Nacional, esse instituto é criticado pela Doutrina, principalmente no que se refere a sua ineficácia<sup>73</sup>:

Doutrina-se que na prática, o protesto judicial é um procedimento ineficaz, porquanto não dá ao crédito tributário o caráter de executoriedade, isto é, “não pode a Fazenda Pública atingir o patrimônio do devedor e obriga-lo a pagar a dívida, o que só pode ser feito através do processo de execução fiscal.” Assim, “é pura perda de tempo, até porque o inciso seguinte prevê que qualquer ato judicial é meio hábil de se interromper a prescrição.

---

<sup>71</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*. Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 1.199-1.202.

<sup>72</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*. Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 1.202.

<sup>73</sup> HABLE, José. *A extinção do crédito tributário por decurso de prazo: decadência e prescrição*. 4. ed. São Paulo: Método, 2014. p. 146.

Por conseguinte, o procedimento do protesto judicial só é justificável diante da impossibilidade de a Fazenda Pública ajuizar a execução fiscal, em razão do término do prazo prescricional de cobrança do Crédito Tributário de 5 (cinco) anos<sup>74</sup>.

Em relação ao inciso III do artigo mencionado, ao fazer referência a “qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor”, refere-se aos atos que demonstram a intenção do credor no recebimento do pagamento da dívida avençada. É um inciso genérico que, inclusive, alcança o instituto do protesto judicial previsto no inciso II do mesmo artigo. Nesse sentido, segue ensinamento doutrinário a respeito do tema proposto<sup>75</sup>:

Trata-se de um ato bastante genérico, no qual fica demonstrado que o sujeito ativo está disposto a exigir o crédito tributário e que o sujeito passivo tomou conhecimento desse ato. Como exemplos de ato judicial que constitua em mora o devedor, podemos citar: a intimação, a notificação e a ação judicial, entre outros. A citação válida, nos termos do art. 219 do CPC, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição.

O inciso IV, por fim, preconiza que “ato inequívoco que importe em reconhecimento do débito pelo devedor. ” Nesse momento, o prazo prescricional é interrompido por ato exclusivo do próprio devedor, ou seja, diferente das hipóteses elencadas anteriormente, as quais propugnavam a interrupção da Prescrição por meio de ato do próprio credor.

O devedor reconhece a dívida avençada, aceitando-a, ou seja, trata-se de uma confissão extrajudicial irretroatável de dívida. Conforme já afirmado, para que o prazo prescricional seja interrompido, é preciso que o mesmo já tenha sido iniciado anteriormente.

O clássico exemplo sobre ato inequívoco que importe em reconhecimento do débito pelo devedor é o pedido de parcelamento de débito, cuja realização se dá no âmbito administrativo.

### 2.3 CAUSAS DE SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO

As causas de suspensão da Prescrição, embora não se encontrem explicitamente designadas com essa nomenclatura no Código Tributário Nacional, são

---

<sup>74</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*. Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 1.202.

<sup>75</sup> HABLE, José. *A extinção do crédito tributário por decurso de prazo: decadência e prescrição*. 4. ed. São Paulo: Método, 2014. p. 146.

exatamente as chamadas Causas de Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário<sup>76</sup>, as quais se encontram elencadas no art. 151, incisos de I a VI, do CTN, como se verifica a seguir:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

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

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001\)](#)

VI - o parcelamento. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001\)](#)

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

É preciso esclarecer que mesmo com a suspensão da exigibilidade do Crédito Tributário, a Autoridade Administrativa não se encontra impedida de realizar o Lançamento Tributário, afinal o instituto recai sobre a exigibilidade do Crédito e não de sua constituição, como afirma o Jurista Paulo de Barros Carvalho<sup>77</sup>:

Por exigibilidade havemos de compreender o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação, e isso tão só ocorre, como é óbvio, depois de tomadas todas as providências necessárias à constituição da dívida, com a lavratura do ato de lançamento tributário. No período que antecede tal expediente, ainda não se tem o surgimento da obrigação tributária, inexistindo, conseqüentemente, crédito tributário, o qual nasce com o ato do lançamento tributário.

Assim, com a constituição definitiva do Crédito Tributário, a Decadência é evitada pela Fazenda Pública, mas, em relação à suspensão da exigibilidade do Crédito Tributário, não existe a possibilidade do ajuizamento de uma Execução Fiscal. Nesse mesmo sentido decorre a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

EMENTA: TRIBUTÁRIO [...] MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR. SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE. [...] 3. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a

<sup>76</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*. Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 1.012.

<sup>77</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 435.

Fazenda Pública de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar. 4. Embargos de divergência providos. (REsp 572.603/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgamento 08/08/2005)

Assim, como afirma o próprio Superior Tribunal de Justiça ao tratar do tema, a mera suspensão da exigibilidade do Crédito Tributário não autoriza o Fisco a praticar atos contra o contribuinte com o objetivo de cobrar o crédito como inscrição em dívida ativa e execução de penhora. Entretanto, tal abordagem é diferente da constituição do Crédito Tributário pelo Lançamento Tributário, ou seja, a intenção desse instrumento é evitar a impossibilidade de constituição do Crédito pela iminência da Decadência. O contribuinte é igualmente protegido pelo art. 63, da Lei 9.430/96<sup>78</sup>, o qual preconiza o seguinte:

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1996, não caberá lançamento de multa de ofício.

Assim, a situação do Lançamento Tributário é discutida de forma acirrada no STJ e, dessa forma, ainda existem divergências acerca desse instituto do Direito Tributário. Seguem os dois posicionamentos do Tribunal:

EMENTA: [...] NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VIA JUDICIAL ADEQUADA PELO VENCIDO. DEPÓSITO JUDICIAL. DESNECESSIDADE DA FORMAL CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. [...] 4. “No lançamento por homologação, o contribuinte, ocorrido o fato gerador, deve calcular e recolher o montante devido, independentemente de provocação. Se, em vez de efetuar o recolhimento simplesmente, resolve questionar judicialmente a obrigação tributária, efetuando o depósito, este faz as vezes do recolhimento, sujeito, porém, à decisão final transitada em julgado. Não há que se dizer que o decurso do prazo decadencial, durante a demanda, extinga o crédito tributário, implicando a perda superveniente do objeto da demanda e o direito ao levantamento do depósito. Tal conclusão seria equivocada, pois o depósito, que é predestinado legalmente à conversão em caso de improcedência da demanda, em se tratando de tributo sujeito ao lançamento pot homologação, equipara-se ao pagamento no que diz respeito ao cumprimento das obrigações do contribuinte, sendo que o decurso do tempo sem lançamento de ofício pela autoridade implica lançamento

---

<sup>78</sup> BRASIL. *Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>

tácito no montante exato do depósito”. (PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 1.227) “5. Embargos de declaração parcialmente acolhidos, sem efeitos infringentes”. (EDcl no REsp 736.918/RS, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, julgamento 14/03/2006).

Em outro sentido, o julgado da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPI. FORMA DE APURAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. DL 2.450/88 E LEI 7.799/89. CTN, ART. 151, II. DEPÓSITO JUDICIAL. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. DECADÊNCIA. LEVANTAMENTO DOS VALORES DEPOSITADOS. IMPOSSIBILIDADE ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO DA SENTENÇA. PRECEDENTES. O depósito do montante integral suspende a exigibilidade do crédito tributário impugnado, nos termos do art. 151, II, do CTN, mas não impede que a Fazenda proceda ao lançamento e, muito menos, que se abstenha de lavrar novas autuações sob o mesmo fundamento, paralisando apenas a execução do crédito controvertido. Transcorrido o prazo decadencial de cinco anos (art. 150, §4º, do CTN). Insuscetível de interrupção ou suspensão, e não efetuado o lançamento dos valores impugnados e depositados em juízo, há que se reconhecer a decadência do direito do fisco efetuar a constituição do crédito tributário. A jurisprudência deste Tribunal Superior firmou o entendimento no sentido de que o depósito para suspender a exigibilidade do crédito tributário só pode ser convertido em renda da União, ou devolvido ao contribuinte, após o trânsito em julgado da sentença. Recurso especial prejudicado ante a superveniente perda de objeto (REsp 464.343/DF, 2ª Turma, Rel. Min. Paçanha Martins, Julgamento 02/02/2006).

Por conseguinte, o art. 151, parágrafo único, do CTN ainda afirma que a suspensão da exigibilidade do Crédito Tributário não autoriza, por si só, o não cumprimento das obrigações acessórias. Independentemente da obrigação principal, as obrigações acessórias devem ser cumpridas fielmente<sup>79</sup>. Nesse mesmo sentido pondera o Autor Ricardo Lobo Torres<sup>80</sup>:

A suspensão da exigibilidade do crédito, por outro lado, não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes (art. 151, parágrafo único, do CTN), mas interrompe a incidência da multa de mora desde a concessão da medida judicial até 30 dias após a

<sup>79</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*. Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 1.047.

<sup>80</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 284

publicação da decisão que considerar devido o tributo (art. 63, §2º, da Lei n. 9.430/96).

Assim, no momento em que existe a presença de uma das causas de suspensão da exigibilidade do Crédito Tributário, o prazo prescricional também é um fator que deve ser observado com cautela, já que será suspenso.

### 3 PRINCIPAIS DEBATES JURISPRUDENCIAIS

#### 3.1 CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

O Lançamento Tributário é previsto na Legislação no art. 142, do Código Tributário Nacional<sup>81</sup>, o qual preconiza que é esse o instrumento utilizado pela Autoridade Administrativa para constituir o Crédito Tributário. Todavia, o CTN elenca espécies de Lançamentos Tributários, como já mencionados no Capítulo II deste estudo, os quais são: Lançamento de ofício<sup>82</sup>, Lançamento por declaração ou misto<sup>83</sup>, Lançamento por homologação ou autolançamento.

No que se refere ao Lançamento por homologação, o Sujeito Passivo da Obrigação Tributária realiza o pagamento antecipado, ou seja, é o próprio Contribuinte ou Responsável que verifica qual o montante a ser pago, as alíquotas a serem aplicadas, bem como a base de cálculo do tributo. O pagamento é causa de extinção do Crédito Tributário de acordo com o art. 156, I, do CTN<sup>84</sup>.

---

<sup>81</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

<sup>82</sup> Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

<sup>83</sup> 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.

<sup>84</sup> BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Código Tributário Nacional. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>

Entretanto, existe a possibilidade de o Sujeito Passivo entregar a declaração do tributo, com todas as informações necessárias por ele verificadas, mas não realizar o pagamento do montante devido. Nesse caso, a entrega da declaração funciona como uma confissão de dívida, tornando o Crédito Tributário exigível, conforme se infere da Doutrina<sup>85</sup>:

Assim, a declaração prestada pelo obrigado, que nada mais é que um resumo ou espelho dos documentos e livros fiscais, com a memória de cálculo do tributo devido, tem sua importância redobrada na modalidade de lançamento por homologação, mormente as evoluções tecnológicas, que possibilitam o acesso a informações e contrainformações em tempo real.

Isso porque, quando o sujeito passivo entrega a declaração do tributo devido, o Fisco, ao recebê-la, física ou virtualmente por sistema computadorizado, toma conhecimento das atividades exercidas pelo obrigado, nos termos do *caput* do art. 150 do CTN. Nesse instante, então, homologando-as, está a se configurar o lançamento tributário, momento em que ocorre a constituição definitiva do crédito tributário.

Assim, a controvérsia cresceu nos debates doutrinários e jurisprudenciais, sendo amplamente discutida no âmbito de decisões judiciais. Por conseguinte, o Superior Tribunal de Justiça sumulou o entendimento, a fim de solidificar o entendimento da controvérsia, como se verifica a seguir na Súmula 436<sup>86</sup>: “Súmula 436: A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco.”

Dessa forma, a constituição definitiva do Crédito Tributário ocorre de forma peculiar na hipótese de Lançamento por homologação. Destarte, a constituição definitiva do Crédito Tributário se verifica no recebimento da declaração confeccionada pelo Sujeito Passivo da Obrigação Tributária, declaração que funciona com confissão de dívida, ensejando o Fisco a cobrar tal Crédito apenas munido deste documento. Ocorre também a constituição definitiva do Crédito com a homologação tácita de que o Contribuinte ou Responsável Tributário escriturou nos seus livros fiscais, entretanto, não declarou à Autoridade Administrativa.

Assim, a análise da Decadência no que concerne ao Lançamento por homologação deve ser realizada sob duas hipóteses: quando existe o pagamento e quando o mesmo não foi efetuado. Com a realização do pagamento, a regra aplicável é a

---

<sup>85</sup> HABLE, José. *A extinção do crédito tributário por decurso de prazo: decadência e prescrição*. 4. ed. São Paulo: Método, 2014. p. 124-125.

<sup>86</sup> BRASIL. STJ. *Súmula 436*. 1ª Seção. Data do Julgamento: 14/04/2010. Data da Publicação: DJe 13/05/2010. RSTJ vol 218 p. 704. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>

do art. 150, §4º, do CTN, ou seja, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o Fato Gerador.

Se a lei não fixar outro prazo, o Fisco possui o prazo de 5 (cinco) anos para homologar as informações e pagamento prestados pelo Contribuinte, de acordo com o disposto no art. 150, §4º, do CTN. Destarte, a homologação poderá ser classificada como tácita ou expressa. Ao se esgotar o prazo fixado em lei, ou, caso este não exista, o prazo de 5 (cinco) anos, ocorrerá a chamada homologação tácita. Entretanto, ocorrerá a homologação expressa caso o Fisco realmente apure e homologue expressamente a declaração prestada pelo Contribuinte.

Além disso, há que se ressaltar a hipótese de a Autoridade Tributária entender que existe saldo devedor, ou seja, o Fisco entender que o pagamento realizado pelo Sujeito Passivo é insuficiente, sendo, portanto, alvo de fiscalização tributária a fim de cobrar o saldo remanescente. Nesse sentido, segue jurisprudência sobre o tema:

Tributário. Recurso especial. ICMS. Procedimento administrativo. Desnecessidade. Súmula 83/STJ. 1. Pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que, nos tributos lançados por homologação, verificada a existência de saldo devedor nas contas apresentadas pelo contribuinte, o órgão arrecadador poderá promover sua cobrança independentemente da instauração de processo administrativo e de notificação do contribuinte. 2. Não se conhece de recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida (Súmula 83/STJ). 3. Recurso especial não conhecido. (REsp 466.778/SP, Rel. Min. Castro Meira, 2ª Turma, julgamento 17/05/2005, DJ 01/08/2005).

Além dessa questão controvertida, há, outrossim, o caso do Lançamento por homologação e o instituto da Denúncia Espontânea. Se o Contribuinte realizar a Declaração corretamente, entretanto, não pagar o montante devido, não terá direito aos benefícios do instituto da Denúncia Espontânea. Nesse sentido prepondera a jurisprudência do STJ, como se verifica a seguir:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DECLARADO E PAGO A DESTEMPO. NÃO CONFIGURAÇÃO. SÚMULA 360/STJ. RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA PARTE, PROVIDO. [...] 2. O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp

962.379, de relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, DJe 28/10/08, submetido ao rito dos processos repetitivos previsto no art. 453-C do CPC, firmou entendimento de que, na hipótese de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o crédito declarado e constituído pelo contribuinte e pago a destempo não configura denúncia espontânea. [...] (REsp nº 1063076/PR, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, 1ª Turma, julgamento 05/04/2011, DJe 11/04/2011).

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. 1. A jurisprudência desta Corte pacificou orientação, em sede de recursos repetitivos, na forma do art. 543-C, do CPC (REsp nº 1.149.022, 962.379 e 886.462), no sentido de que “a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco”. Por outro lado, “a denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária) noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente”. Sobre o tema, esta Corte editou a Súmula nº 360, a qual dispôs que: “o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destemo”. Por fim, “a regra do artigo 138 do CTN não estabelece distinção entre multa moratória e punitiva com o fito de excluir apenas esta última em caso de denúncia espontânea” (REsp nº 908.086/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 16/062008). 2. Recurso especial não provido” (REsp nº 1210167/PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, julgamento 01/12/2011, DJe 09/12/2011).

Dessa forma, várias são as consequências da interpretação a respeito do Lançamento por homologação, tanto para a Fazenda Pública, quanto para o Contribuinte ou Responsável Tributário. Outra consequência importante a ser destacada nessa seara é que no caso de declaração do tributo e do seu não pagamento, a Receita Federal está legitimada a negar a expedição de CND (Certidão Negativa de Débitos). No caso do Contribuinte não ter declarado ou ter declarado a menor, esse só terá negado o seu acesso à CND por meio do devido Processo Administrativo<sup>87</sup>. Da mesma forma, segue a jurisprudência do STJ, de acordo com a Súmula nº 446 a seguir transcrita:

<sup>87</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 1242.

Súmula 446. Declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa da expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa.

Nesse mesmo sentido, segue a jurisprudência colacionada no Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES DE TRIBUTOS FEDERAIS – DCTF. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CRÉDITO NÃO CONSTITUÍDO DEVIDAMENTE. 1. É pacífico na jurisprudência desta Corte que a declaração do tributo por meio da DCTF, ou documento equivalente, dispensa o Fisco de proceder à constituição formal do crédito tributário. Precedente: Recurso especial representativo de controvérsia nº 962.379/RS. 2. Não obstante, tendo o contribuinte declarado o tributo via DCTF e realizado a compensação nesse mesmo documento, também é pacífico que o Fisco não pode simplesmente desconsiderar o procedimento adotado pelo contribuinte e, sem qualquer notificação de indeferimento da compensação, proceder à inscrição do débito em dívida ativa, negando-lhe certidão negativa de débito. Precedentes: REsp. 1.140.370/RS (Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, DJe 21/06/2011); AgRg no REsp 1.241.829/PR (Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, DJe 20/05/2011); AgRg no REsp 892.901/RS (Rel. Min. Humberto Martins, 2ª Turma, DJU 03/03/08) e REsp 999.020/PR (Rel. Min. Castro Meira, 2ª Turma, DJe 21/05/08). 3. Agravo regimental não provido” (AhRg no REsp nº 1228660/RS, Rel. Min. Castro Meira, 2ª Turma, julgamento 15/09/2011, DJe 27/09/2011).

Portanto, observa-se os desdobramentos possíveis de acordo com a interpretação acolhida pelo Superior Tribunal de Justiça. Trata-se de assuntos polêmicos, controvertidos, que ensejam grandes discussões e debates doutrinários e jurisprudenciais acerca de suas principais características. Entretanto, essa polêmica atrasa a segurança jurídica dos Contribuintes e de todos aqueles envolvidos no procedimento de recolhimento de tributos.

### 3.2 CONTAGEM DO PRAZO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

Corolário do Princípio do Devido Processo Legal, insculpido no art. 5º, inciso LIV, da Constituição Federal de 1988, o direito à razoável duração do processo, tanto no âmbito judicial quanto no administrativo, foi incluído no art. 5º, inciso

LXXVIII, da Constituição Federal, pela Emenda Constitucional nº 45, de 8 de dezembro de 2004, como se verifica a seguir:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:  
LXXVIII a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

Trata-se, portanto de um direito subjetivo do Contribuinte ou Responsável Tributário em verificar que o Processo Administrativo tenha uma duração razoável, ou seja, o Legislador primou pela proteção dos jurisdicionados, de forma a proporcionar-lhes segurança jurídica. De acordo com a Doutrina<sup>88</sup>:

Para a apuração da ofensa ao princípio da celeridade do cabe empregar os critérios adotados pela Corte Européia de Direitos Humanos, quais sejam: complexidade do caso, comportamento das partes, contexto em que se desenvolveu o processo, atuação das autoridades julgadoras e relevância do litígio para os demandantes.

Nesse sentido, é necessário verificar que existem fatores que desencadeiam a maior demora na tramitação processual judicial ou administrativa, de acordo com a complexidade do caso, a conduta das próprias partes, a estrutura do próprio Judiciário ou da Administração Pública e a condução do processo<sup>89</sup>.

A Execução Fiscal é o instrumento utilizado pela Fazenda Pública para a cobrança dos Créditos Tributários devidamente constituídos conforme o art. 142 do CTN. É regido pela Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, a qual dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública<sup>90</sup>.

Após a constituição definitiva do Crédito Tributário, a Fazenda Pública dispõe do prazo prescricional de 5 (cinco) anos para a cobrança do mesmo. Entretanto, esgotados os prazos estabelecidos para a defesa administrativa do Contribuinte ou

---

<sup>88</sup> ÁVILA, René Bergmann; PAULSEN, Leandro; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 21.

<sup>89</sup> ÁVILA, René Bergmann; PAULSEN, Leandro; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 21.

<sup>90</sup> BRASIL. *Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980*. Dispõe sobre a Cobrança Judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>

Responsável Tributário, sem que o mesmo tenha impugnado a cobrança ou pago o montante devido, a Fazenda executa o Crédito por meio do rito estabelecido na Lei de Execuções Fiscais, isto é, a Lei nº 6.830/80.

Assim, a Fazenda Pública apura o montante devido e realiza a inscrição de débito em Dívida Ativa. O Crédito Tributário, portanto, deve estar devidamente constituído e munido da Certidão de Dívida Ativa, a chamada CDA. De acordo com o art. 3º, da Lei nº 6.830/80, a dívida ativa regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez, sendo a mesma uma presunção relativa, ou seja, poderá ser impugnada por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

A Execução Fiscal poderá ser suspensa a partir do momento em o devedor não for localizado ou mesmo os bens do devedor, sobre os quais possa recair a penhora para a satisfação do crédito. A partir da suspensão, pelo juiz, da Execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública. A partir da suspensão, decorrido o prazo de um ano sem que a situação tenha sido solucionada, ou seja, sem que o devedor tenha sido localizado ou então os bens passíveis de penhora, o juiz ordenará o arquivamento dos autos.

A partir do arquivamento dos autos, se houver decorrido o prazo prescricional, o juiz poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente, após a oitiva da Fazenda Pública. O §4º, do art. 40, da Lei 6.830/80, foi incluído pela Lei nº 11.051, de 2004, de acordo com o regramento explicitado, conforme se verifica a seguir:

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º 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. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja

inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Incluído pela Lei nº 11.960, de 2009)

O instituto da Prescrição Intercorrente causou grandes controvérsias na Doutrina e na Jurisprudência, principalmente no que se refere à contagem do seu termo inicial e final<sup>91</sup>. A seguir, alguns posicionamentos jurisprudenciais do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. DILIGÊNCIAS INFRUTÍFERAS. TRANSCURSO DE QUATORZE ANOS SEM A LOCALIZAÇÃO DE BENS PASSÍVEIS DE PENHORA. NECESSIDADE DE PRÉVIA INTIMAÇÃO DA PARTE EXEQUENTE. INOVAÇÃO RECURSAL, NA SEARA DO AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. Agravo Regimental interposto em 04/03/2016, contra decisão publicada em 26/02/2016, na vigência do CPC/73.

II. Na esteira da jurisprudência desta Corte, "não se mostra possível examinar em agravo regimental matéria trazida somente nesse momento processual, por se tratar de inovação recursal" (STJ, AgRg no AREsp 804.428/SP, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 22/02/2016).

III. De acordo com o entendimento firmado nesta Corte, "os requerimentos para realização de diligências que se mostraram infrutíferas em localizar o devedor ou seus bens não têm o condão de suspender ou interromper o prazo de prescrição intercorrente" (STJ, AgRg no REsp 1.208.833/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 03/08/2012). No mesmo sentido: EDcl no AgRg no AREsp 594.062/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 25/03/2015; AgRg no AREsp 366.914/GO, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/03/2014; AgRg no AREsp 383.507/GO, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 07/11/2013.

IV. No caso dos autos, tendo a Corte de origem firmado a premissa fática de que, durante o período de 14 anos, as diligências realizadas para a localização de bens passíveis de penhora foram infrutíferas, afigura-se acertada o reconhecimento da prescrição intercorrente.

V. Agravo Regimental improvido.

(AgRg nos EDcl no AREsp 775.087/PR, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/06/2016, DJe 21/06/2016)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE RECONHECIDA.

<sup>91</sup> CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 178

PARALISAÇÃO DO FEITO POR MAIS DE 5 ANOS. INÉRCIA DA FAZENDA PÚBLICA.

SÚMULA 7/STJ.

1. No que se refere à alegada afronta ao disposto no art. 535, inciso II, do CPC, verifico que o julgado recorrido não padece de omissão, porquanto decidiu fundamentadamente a questão trazida à sua análise, não podendo ser considerado nulo tão somente porque contrário aos interesses da parte.

2. Rever o entendimento da Corte local quanto à ocorrência de prescrição em razão da demora na citação, não imputável ao mecanismo da Justiça, somente seria possível por meio do reexame do acervo fático-probatório existente nos autos, o que não se permite em Recurso Especial. Assim, a análise dessa questão demanda o reexame de fatos e provas, o que é inadmissível ante o óbice da Súmula 7/STJ.

3. Quanto à ausência do despacho de suspensão ou arquivamento do feito, a Corte de origem consignou: "observa-se que o acórdão foi extremante claro ao firmar o entendimento no sentido de que houve inércia por parte do Fisco em acompanhar o feito e que embora inexistisse despacho ordenando a suspensão ou mesmo o arquivamento do feito, caberia à apelante o ônus de comprovar em respeito ao princípio 'pas de nullité sans grief' o prejuízo concreto que a ausência do referido ato processual lhe teria causado, o que não ocorrerá no presente caso" (fl. 145,e-STJ). Contudo, esse argumento não foi atacado pela parte recorrente e, como é apto, por si só, para manter o decisum combatido, permite aplicar na espécie, por analogia, os óbices das Súmulas 284 e 283 do STF, ante a deficiência na motivação e a ausência de impugnação de fundamento autônomo.

4. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp 1555156/SE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2015, DJe 05/02/2016)

ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE ADMINISTRATIVA. PENDÊNCIA DE JULGAMENTO OU DESPACHO POR MAIS DE TRÊS ANOS. ART. 1º, § 1º, DA LEI Nº 9.873/99. OCORRÊNCIA. VERIFICAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. RECURSO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO.

1. A revisão da conclusão a que chegou o Tribunal a quo para acatar a pretensão do recorrente, no sentido de que não houve a paralisação do processo administrativo por 3 anos, demanda o reexame dos fatos e provas constantes dos autos, o que é vedado no âmbito do recurso especial, nos termos da Súmula 7/STJ. Precedentes desta Corte: AgRg no AREsp 710.232/PR, Rel. Min. Sérgio Kukina, 1ª T., DJe de 18/08/2015; AgRg no REsp 1401371/PE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª T., DJe de 23/04/2014.

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1472739/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/11/2015, DJe 07/12/2015)

Percebe-se, por conseguinte, um grande esforço do Poder Judiciário em ratificar o respeito ao Princípio da Celeridade, ou seja, respeito à segurança jurídica que

deve ser proporcionada aos jurisdicionado, como dever do Estado Democrático de Direito.

## CONCLUSÃO

O presente estudo tem como proposta traçar o panorama geral dos institutos da Decadência e da Prescrição no Direito Tributário, de acordo com suas peculiaridades aplicáveis a essa esfera do Direito. As principais características, legislação, doutrina e controvérsias foram devidamente apontados no decorrer da monografia.

As controvérsias ocorrem, principalmente, em razão da lentidão do Sistema Jurídico Brasileiro no sentido de uniformizar os temas polêmicos, ou seja, a tramitação dos processos nos Tribunais é longa e árdua, o que enseja demasiada insegurança jurídica aos jurisdicionados, muitas vezes, sujeitos aos abusos praticados pela própria Autoridade Administrativa.

A transparência e eficiência são extremamente cobradas no que diz respeito ao Direito Tributário, já que os cidadãos estão cada vez mais informados a respeito do fenômeno da Tributação. Nesse sentido, o trabalho demonstra a difícil tarefa de se chegar a um posicionamento uniforme e sólido, capaz de proporcionar segurança jurídica e o não pagamento de tributos indevidos.

As principais controvérsias a respeito dos institutos da Decadência e da Prescrição foram apresentadas, mormente no que se refere ao Lançamento por homologação, o qual proporcionou diversos conflitos decorrentes da contagem do prazo de Decadência e de Prescrição. As obras doutrinárias sobre o tema foram consultadas e as opiniões preponderantes foram devidamente registradas ao longo de todo o texto apresentado.

A Obrigação Tributária surge a partir da realização do Fato Gerador, e, por conseguinte, torna apta a constituição do Crédito Tributário por meio do Lançamento Tributário. A partir desse momento, o Crédito se torna líquido e exigível. Essas relações são estabelecidas, principalmente, pelo Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de Lei Complementar.

Diante das diversas controvérsias a respeito da contagem dos prazos de Decadência e Prescrição e, por ser o Direito Tributário ramo do Direito Público, o qual gera obrigações compulsórias para os cidadãos, é obrigação do Estado esclarecer todas as normas pertinentes às relações jurídico-tributárias, de modo a ensejar a segurança jurídica e o respeito aos princípios constitucionais.

## REFERÊNCIAS

- ÁVILA, René Bergmann; PAULSEN, Leandro; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>.
- BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Código Tributário Nacional. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>
- BRASIL. *Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980*. Dispõe sobre a Cobrança Judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>
- BRASIL. *Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 24ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- CAVALCANTE, Denise Lucena. *Crédito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2004.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- HABLE, José. *A extinção do crédito tributário por decurso de prazo – decadência e prescrição*. 4. ed. São Paulo: Método, 2014.
- LOPEZ, Maria Teresa Martinez; NEDER, Marcos Vinicius. *Processo administrativo fiscal comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- PAULSEN, Leandro. *Direito tributário. Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Curso de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Prescrição e decadência no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2006.