

A DECADÊNCIA E A PRESCRIÇÃO NOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

***ANA CAROLINA SILVA BIZARRO**

Bacharela em Direito pela Faculdade de Direito de Ipatinga

****FERNANDO JOSÉ AMÂNCIO RODRIGUES**

Procurador da Fazenda Nacional na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (Advocacia-geral da União). Graduado em Direito pelo Centro Universitário do Espírito Santo. Pós-graduado *latu sensu* em Direito Processual Civil. Mestrando em Linguística Aplicada pela Universidade do Vale dos Sinos, São Leopoldo-RS (UNISINOS). Atualmente é professor na disciplina Direito Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito de Ipatinga-MG (FADIPA).

RESUMO

A contagem dos prazos na relação jurídica tributária chama a atenção de ambas as partes, tanto sujeito ativo quanto o sujeito passivo, pois precisam saber identificar e se atentar a este fato. A aplicação dos institutos da decadência e prescrição aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação instiga as discussões doutrinárias e chama atenção quanto a sua aplicação prática, de modo que, se ultrapassado esses prazos definidos em lei, acarretará a extinção do crédito tributário líquido, certo e exigível regularmente constituído. Daí a relevância e atualidade do estudo sobre prazos. Diante disso, o objetivo desse trabalho foi demonstrar os conceitos de tributo, obrigação tributária, prescrição e decadência, os tipos de lançamento tributário e as hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário e a influência da suspensão da exigibilidade nos prazos decadencial e prescricional dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Propôs-se a análise prática de um estudo de um caso, demonstraremos a teoria juntamente com a prática. O estudo foi de análise bibliográfica quantitativa, com análise em doutrinas e leis, conteúdos publicados em livros e artigos.

Palavras-chave: Direito Tributário. Decadência. Prescrição. Lançamento por homologação. Suspensão de exigibilidade do crédito tributário.

1 INTRODUÇÃO

O objetivo do presente trabalho é estudar o regime da decadência e prescrição nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Analisaremos, não só o nascimento da relação jurídica tributária, como também a extinção do direito de o Fisco realizar o lançamento, nos casos em que o sujeito passivo tem a obrigação de lançar os dados, calcular o montante devido e efetuar o pagamento sem a interferência do Fisco e o direito à cobrança do crédito constituído.

Ressalta-se que esta pesquisa não tem o escopo de esgotar o tema proposto, em virtude das controvérsias existentes envolvendo, tanto o tema decadência, quanto à prescrição no âmbito tributário. Pretendemos demonstrar os principais

pontos para entender esses institutos. Como a doutrina e a jurisprudência estão aplicando os conhecimentos sobre decadência e prescrição nas resoluções das situações concretas e diante disso, demonstrá-las conforme o ocorrido na prática, ou seja, analisar se ocorreu decadência ou prescrição de 04 créditos tributários em objetos de execução fiscal em face da qual foi proposta execução fiscal.

A perspectiva do trabalho é eminentemente teórica e o método utilizado é o dedutivo, utilizamos a pesquisa bibliográfica e de jurisprudência.

O trabalho será melhor compreendido após a análise dos elementos da obrigação tributária. A obrigação e o crédito tributário se formam com a ocorrência do fato gerador e a grande maioria dos tributos estão sujeitos ao lançamento por homologação, de forma que a autoridade administrativa não participa da verificação da ocorrência do fato gerador.

Neste contexto, os atos jurídicos devem ser praticados no tempo certo, sob pena preclusão; e os direitos, se não exercidos nos prazos em que a lei estipula para os seus titulares, caducam ou decaem, instituto da decadência. No domínio do direito tributário não seria diferente, na medida em que há um limite temporal para que o Fisco homologue e/ou execute em tempo razoável o seu poder-dever de tributar e/ou executar.

No direito tributário, a contagem do prazo de decadência ou prescrição possui significativa alteração dependendo da situação vivenciada pelo contribuinte. Neste momento, em que o sujeito ativo executa o sujeito passivo da relação processual que é importante e possível verificar a ocorrência destes institutos, mediante análise das dos marcos iniciais e finais da contagem dos prazos decadenciais e prescicionais.

Para tanto, inicialmente examinar-se-á a relação jurídica tributária, conceitos de tributo, obrigação tributária de decadência e prescrição e será analisado o lançamento tributário, seu conceito e suas respectivas modalidades. Também será demonstrado em um estudo de caso concreto a aplicação prática, o termo inicial e final da decadência e da prescrição, as hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário e sua influência na contagem da decadência e prescrição em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação diante de uma análise de um processo de Embargos à Execução Fiscal proposto em uma das Varas da Justiça Federal da Comarca de Ipatinga/Minas Gerais, caso em que ilustrará o presente trabalho e faremos um paralelo com o estudo teórico e a aplicação prática.

Por fim, serão apresentados os pontos finais destacados, seguidos da estimulação à continuidade dos estudos acerca do tema e as referências bibliográficas.

2 CONCEITOS

2.1 Tributo

O conceito de tributo está descrito no artigo 3º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) e tem as seguintes características: trata-se de prestação pecuniária, compulsória, instituído por meio de lei, não configurando multa e cobrada mediante lançamento.

Alguns doutrinadores como Eduardo Sabbag, Alexandre Mazza e Leandro Paulsen pontuam e explicam cada uma dessas características. Com relação à primeira delas, Sabbag (2017), esclarece que o tributo tem a obrigação de prestar dinheiro ao Estado, de forma que o dispositivo evitou o tributo em bens ou em trabalho/serviço, sendo a obrigação de pagar o tributo uma obrigação principal.

Mazza afirma que “todo tributo é uma prestação pecuniária prevista em lei, mas nem toda prestação pecuniária prevista em lei tem natureza de tributo” (MAZZA, 2017, p. 105). Podemos citar como exemplo disso a obrigação de ressarcimento de danos causados a terceiro e até mesmo o dever de pagar multas, uma vez que se tratam de prestações pecuniárias, mas não possuem natureza de tributo.

Mazza, ao interpretar o referido artigo 3º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), conclui que “[...] o tributo é sempre uma obrigação de pagar, de entregar determinada quantia em dinheiro ao Estado” (MAZZA, 2017, p. 104). É uma relação jurídica decorrente da Lei, que une o fisco e o contribuinte. Diferentemente do direito civil, no direito das obrigações, que tem diversas fontes, como a lei, contrato, ato ilícito, declaração unilateral de vontade. Entretanto, o dever de pagar o tributo nunca nasce do contrato pois é uma obrigação *ex lege*, basta a realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista em lei.

Ao afirmar que o tributo decorre de lei, Mazza (2017) exemplifica que se um contrato de locação, que é uma relação obrigacional do direito civil, tem cláusula que transfere ao inquilino o dever de pagar o IPTU, durante a vigência do contrato, isso não vale perante a Fazenda Pública, nem produz nenhum efeito tributário. Só produz

efeito civil. Essa afirmação deriva do artigo 123 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), que trata das convenções particulares, relativas a responsabilidade do pagamento do tributo, que não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar quem é o sujeito passivo da obrigação tributária correspondente.

Ainda com base nessa característica de prestação instituída por lei, Sabbag diz que “seu nascimento se dá pela realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista em lei, sendo a vontade das partes no todo irrelevante” (SABBAG, 2017, p. 514-515).

Com base na Constituição Federal, no capítulo “Do sistema tributário nacional”, Paulsen retira as seguintes características de tributo ao estabelecer o seu conceito:

Prestação em dinheiro exigida compulsoriamente, pelos entes políticos ou por outras pessoas jurídicas de direito público, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou que consubstancie atividade estatal a elas diretamente relacionada, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado, para o financiamento de fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros em prol do interesse público (PAULSEN, 2017, p. 33).

Mesmo que a obrigação não seja pecúnia, não quer dizer que não seja natureza tributária, o que pressupõe é a receita pública compulsória e que não haja vontade do contribuinte.

Sabbag (2017) destaca outra característica importante referente a prestação compulsória do tributo, de forma que, pelo fato de o Direito Tributário pertencer ao Direito Público e a supremacia do interesse deste prevalecer sobre o interesse de Direito Privado, o tributo não dá azo à autonomia da vontade, não sendo possível optar pelo seu pagamento, e sim submeter-se a ele. Portanto, a prestação do tributo não é contratual, voluntário ou facultativo, é coercitivo/obrigatório o pagamento desta prestação em dinheiro.

Sendo o tributo uma prestação diversa da sanção, Sabbag faz a distinção entre tributo e multa indicando que:

A multa não suprime a obrigação de pagar integralmente o crédito tributário. Paga-se o tributo porque se realiza um fato gerador; recolhe-se a multa porque se descumpriu uma obrigação tributária. O primeiro, isto é, o tributo,

funda-se no poder fiscal; a multa, por sua vez, no poder de punir [...] (SABBAG, 2017, p. 513).

Neste caso, é possível compreender que a multa é uma penalidade cobrada pelo descumprimento de uma obrigação tributária, uma reação a um comportamento devido que não tenha sido realizado.

Outra característica importante que se extrai desse conceito, segundo Paulsen é que “o tributo não é sanção de ato ilícito e, portanto, não poderá o legislador colocar o ilícito, abstratamente, como gerador da obrigação tributária ou dimensionar o montante devido tendo como critério a ilicitude” (PAULSEN, 2017, p. 34). Dessa forma, “[...] as diversas espécies tributárias não guardam relação com o cometimento de ilícitos pelos contribuintes” (PAULSEN, 2017, p. 34).

Cabe trazer a baila o posicionamento de Mazza (2017), o qual correlaciona a atividade ilícita com o princípio do *non olet* ao demonstrar que o Código Tributário Nacional não proíbe a tributação sobre atividades ilícitas, uma vez que a ocorrência do fato gerador independe da validade jurídica dos atos praticados pelo contribuinte. Um exemplo é um traficante ter o dever de pagar Imposto de Renda, da mesma forma que a comercialização de animais silvestres sujeita-se à incidência do Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. Esse princípio significa que não importa a origem remota do dinheiro do contribuinte e nem se a atividade tributada é ilícita ou imoral.

Outra característica, o tributo é cobrado mediante o lançamento, que significa dizer que é através de atividade administrativa plenamente vinculada, não podendo a autoridade deixar de fazê-lo ao ter conhecimento de uma obrigação tributária.

Nesse sentido, dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966):

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 (BRASIL, 1966).

Segundo Sabbag (2017) é um procedimento de exigibilidade do tributo através de um ato documentado para quantificar e qualificar a obrigação tributária

preexistente, não se admitindo, portanto, o lançamento verbal. Destaca ainda que é um ato não discricionário, de forma que o agente não pode utilizar dos critérios de conveniência ou oportunidade para exigir o tributo. Para Mazza isso significa dizer que “constatando a ocorrência do fato gerador, o fisco é obrigado a realizar o lançamento tributário” (MAZZA, 2017, p. 109).

Assim, pode-se dizer que o tributo é gênero da qual os impostos, taxas e contribuições de melhoria são espécies, conforme dispõe o artigo 145 da Constituição Federal de 1988.

2.2 Obrigação Tributária

A obrigação tributária surge quando se consuma uma conduta prevista na hipótese de incidência da legislação tributária, considerando um vínculo que une credor e devedor para o pagamento de uma dívida.

Obrigação Tributária é a relação jurídica entre o credor (Fisco) e o devedor (contribuinte ou responsável), instituída por lei e submetida aos princípios e normas do Direito Tributário, tendo como objeto prestações de dar, de fazer ou de não fazer (MAZZA, 2017, p. 613-614).

A obrigação tributária surge através da cobrança do tributo, que se dá com a hipótese de incidência, nascendo juntamente a isso, o fato gerador. Dessa maneira, a obrigação tributária, conforme artigo 113, §1º e §2º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) citado por Mazza (2017), é dividida em principal e acessória.

Obrigação tributária principal é aquela que surge com a ocorrência do fato gerador previsto em lei, tendo por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, e que se extingue juntamente com os créditos dela decorrentes (art. 113, par. 1º, do CTN). Como o objeto da obrigação principal envolve sempre o dever de pagar, no Direito Tributário a multa é obrigação principal.

Já a obrigação acessória, também conhecida como “dever tributário instrumental”, ao contrário, tem por objeto prestações positivas ou negativas, ou seja, obrigações de fazer ou não fazer, previstas na legislação tributária, instituídas no interesse da arrecadação e da fiscalização tributárias (art. 113, par. 2º, do CTN) (MAZZA, 2017, p. 614).

Pode haver a aplicação de uma penalidade pecuniária pelo inadimplemento de um dever acessório, que, uma vez descumprido, converte em obrigação principal, como, por exemplo, receber mercadoria desacompanhada de nota fiscal.

No Direito Civil, temos que o “acessório segue o principal”, mas esse raciocínio não se aplica no Direito Tributário, uma vez que a existência da obrigação tributária acessória independe da principal.

Paulsen (2017) defende que a relação de pagar o tributo, que pode ser o contribuinte ou o terceiro, tem critério de capacidade contributiva, uma obrigação de natureza contributiva. Já as obrigações de caráter formal ou instrumental tem obrigação de natureza de colaboração. E as obrigações de natureza punitiva é mediante o cometimento de infrações, que consiste no descumprimento das obrigações de natureza contributiva (obrigação principal) e as de caráter formal ou instrumental (obrigação acessória), que tem por objetivo o cumprimento à lei.

Sabbag (2017) ao conceituar obrigação tributária, trata dos elementos que dela derivam, sendo o sujeito ativo, sujeito passivo, objeto e causa. O sujeito ativo é o credor da obrigação tributária e ele destaca que “[...] é o ente que deve proceder à invasão patrimonial para a retirada compulsória de valores, a título de tributos” (SABBAG, 2017, p. 960). Os entes tributantes são a União, Estados, Municípios e Distrito Federal, mas pode ser também os entes parafiscais, detentores de capacidade tributária ativa, ou seja, do poder de arrecadação e fiscalização do tributo, como por exemplo o CREA. Os quais Sabbag (2017) divide-os respectivamente como sujeito ativo direto e sujeito ativo indireto.

Do outro lado da relação jurídica da obrigação tributária há o devedor, o sujeito passivo, podendo ser o contribuinte, que tem relação pessoal e direta com a obrigação, ou terceiro, aquele que se obriga a pagar em razão da lei.

Mazza (2017) destaca o contribuinte de fato e o de direito. Este, é aquele que recolhe o tributo, que está obrigado com o pagamento perante o fisco, como por exemplo o lojista no caso do ICMS da mercadoria vendida em seu estabelecimento; e aquele, é quem sofre a diminuição patrimonial decorrente do pagamento do tributo, uma outra pessoa, como por exemplo o comprador que sofreu a incidência do ICMS já embutida no valor da mercadoria ao efetuar a compra.

A solidariedade passiva também pode ser objeto da relação jurídica tributária, quando cada um dos devedores responde pela dívida tributária toda. Paulsen conceitua que “a solidariedade é um instituto jurídico que define o grau das relações

entre os devedores e entre estes e o credor, indicando que cada um responde pela dívida toda, sem benefício de ordem” (PAULSEN, 2017, p. 216).

Mas como destaca Sabbag, a solidariedade tributária não comporta benefício de ordem, podendo o Estado escolher que um dos codevedores responda pelo cumprimento total da obrigação tributária, não observando qualquer ordem de vocação [...] (SABBAG, 2017, p. 963).

Dessa forma, o Fisco não tem a liberalidade de escolher a quem responderá pela obrigação como um todo e é proibido na solidariedade tributária que os devedores invoquem o benefício de ordem, como acontece em determinadas situações de Direito Civil.

Mazza (2017) leciona que o tributo não pode ser cobrado por mais de um ente, pois nesse caso ocorre a bitributação, o que estará irregular pelo fato de não se admitir a solidariedade ativa no direito brasileiro. E ainda, a solidariedade apenas decorre de lei, não se presume, e nem decorre de contrato, acordo ou outro instrumento jurídico.

Para ilustrar essa afirmação tem-se um clássico exemplo em que Sabbag (2017) mencionou no contrato de locação, em que a obrigação de pagar o IPTU pode ser do locatário, na qual as partes estipulam em contrato particular, mas para o Fisco isso é irrelevante, pois exigirá o pagamento do imposto do sujeito passivo em que a lei estabeleceu, ou seja, como regra, o proprietário (locador).

O responsável é ocupante também do polo passivo dessa relação. É o terceiro em que a lei escolhe para pagar o tributo, sem que tenha realizado o fato gerador.

Paulsen (2017) destaca que:

[...] o responsável tributário não integra a relação contributiva. É sujeito passivo de obrigação própria de colaboração com o Fisco, cumprindo deveres que facilitam a fiscalização ou que impedem o inadimplemento. Só no caso de descumprimento da sua obrigação de colaboração é que assume a posição de garante, passando, então, à posição de responsável pela satisfação do crédito tributário [...] (PAULSEN, 2017, p. 219).

Pode-se citar outra classificação dos ocupantes dessa relação, há o substituto tributário, que é o terceiro em que a lei obriga para que fique no lugar do contribuinte, pertencendo a uma relação de substituição e não de relação contributiva.

Assim, Paulsen (2017) faz a seguinte observação:

Cabe ao substituto tomar a iniciativa de verificar o montante devido e proceder ao seu pagamento, colaborando, assim, com a tributação. O substituto atua em lugar do contribuinte no que diz respeito à realização do pagamento, mas jamais ocupa seu lugar na relação contributiva. O terceiro, por ser colocado na posição de substituto, não se torna contribuinte do montante que tem de recolher. É sujeito passivo, sim, mas da relação própria de substituição, e não da relação contributiva (PAULSEN, 2017, p. 218).

Contudo, o objeto da obrigação tributária será sempre uma obrigação de dar, de cunho patrimonial (pagar); ou uma prestação positiva ou negativa, obrigação de fazer ou não fazer. Ainda assim, o objeto da obrigação acessória sempre subsiste mesmo que não esteja obrigado com a obrigação principal.

2.3 Decadência

A decadência significa a perda de um direito potestativo devido ao seu não exercício em determinado prazo. Dessa forma, o decorrer do tempo nas relações jurídicas é de grande relevância, podendo criar, modificar e extinguir direitos. Nesse sentido Mazza destaca que “decadência tributária é a perda do direito de constituir o crédito tributário que ocorre se o Fisco não exercê-lo dentro do prazo legal” (MAZZA, 2017, p. 694).

Sabbag conceitua decadência como:

[...] uma forma extintiva de direito subjetivo (do sujeito ativo), constante numa relação jurídica de direito material, substantivo ou substancial. O direito subjetivo é a faculdade do sujeito de exercer uma conduta diante de um fato [...] e na ótica tributária, atrela-se à faculdade do sujeito ativo de agir em direção ao sujeito passivo, com fito de proceder o lançamento (SABBAG, 2017, p. 1121).

Há dois artigos que cuidam desse direito de o Fisco constituir o crédito tributário, de efetuar o lançamento, o artigo 150, §4º e 173 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Ambos tratam do mesmo prazo, que é de 5 (cinco) anos, variando apenas o termo *a quo*. Vejamos:

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.

[...]

§ 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. (BRASIL, 1966)

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

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

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

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (BRASIL, 1966)

É importante destacar que a constituição do crédito tributário se dá pelo lançamento e a depender do tipo de lançamento é que vai diferenciar o início da contagem do prazo decadencial.

Paulsen (2017) explica que nos tributos sujeito ao lançamento por homologação (regra específica do artigo 150, §4º) o contribuinte é quem verifica o fato gerador, calcula o montante devido e efetua o pagamento, de forma que posteriormente haverá a fiscalização. Efetuado o pagamento dentro do prazo, o Fisco tem 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador para conferir a exatidão do pagamento e se for o caso, promover o lançamento de ofício se houver diferença devida. Já nas demais modalidades (regra do artigo 173), o prazo de 5 anos é contado do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O contribuinte presta as informações e o fisco realiza o lançamento, como por exemplo no caso de lançamento por declaração.

Contudo, o artigo 173 prevê como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento deveria ter sido efetuado e já o artigo 150 prevê a data do fato gerador.

A respeito desse tema, Sabbag comenta o seguinte:

Parece-nos que é o próprio exercício em que houver ocorrido o fato imponible, sinalizando ao intérprete, sem grande esforço, que o prazo do art. 173, I, CTN é um pouco maior que o prazo de que cuida o art. 150, §4º, CTN. Isso permite ao Fisco maior fôlego para lançar, não deixando de fazê-lo, conforme a aplicação de um ou de outro comando. (SABBAG, 2017, p. 1125).

Caso o lançamento falhar por culpa do devedor, o crédito tributário é constituído por meio da lavratura do auto de infração e ainda imposição de multa.

Mazza enfatiza que “a decadência extingue o direito de o Fisco realizar o lançamento ou lavrar o auto de infração” (MAZZA, 2017, p. 694). O referido autor continua dizendo que, “trata-se, portanto, de uma causa de extinção do crédito antes do lançamento, ao contrário da prescrição, que o extingue após o lançamento” (MACHADO *apud* MAZZA, 2017, p. 694).

Posto que o código tributário nacional trata ambos, prescrição e decadência, como forma extintiva do crédito tributário, se o contribuinte efetuar o pagamento de um tributo decaído ou prescrito, terá direito de repetição do indébito, uma vez que pagou uma dívida na qual não existia mais.

Mazza (2017) questiona a respeito de o Código Tributário Nacional tratar a decadência como causa extintiva do crédito tributário, pois, segundo ele, o legislador foi impreciso ao fazer essa afirmação, uma vez que na decadência o crédito ainda não existe, não sendo, portanto, possível de ser extinto. Ele defende que seria melhor falar em causa impeditiva do surgimento do crédito. Mas não resta dúvidas de que o prazo é de 5 (cinco) anos e nessa influência do prazo decadencial não há causa de suspensão ou interrupção do crédito.

Com efeito Sabbag (2017) enfatiza que o crédito tributário estará extinto se o Fisco não realizar o lançamento dentro do prazo em que é ofertado pela lei, momento este em que ocorre a decadência; da mesma forma, estará extinto se deixar de propor a execução fiscal no prazo que lhe é oponível, o que acarretará a prescrição.

Nesse contexto, a decadência imputa o efeito de promover o esquecimento jurídico do direito não exercido, ocorre quando o direito do credor é extinto em razão do seu não-exercício durante determinado período. Tendo como objeto da decadência o direito, um direito sem pretensão, um direito que caduca, que se perde e não existe mais.

2.4 Prescrição

A ocorrência do instituto da prescrição afeta a relação entre o fisco/contribuinte e é uma das formas de extinguir o crédito tributário. No âmbito

tributário, está regulamentada pelo Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) que dispõe:

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

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

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

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

Art. 174 - A ação de cobrança do crédito tributário opera-se em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva.

Art. 156 – Extinguem o crédito tributário:

[...]

V – a prescrição e a decadência. (BRASIL, 1966).

Frattari (2010) supõe um período, inércia do credor e possibilidade de exercício do direito de ação.

Com base no exposto acima, Frattari conclui que “a condição de aplicação da norma jurídica prescricional é composta pelo binômio: a) omissão da Fazenda em promover o seu direito de ação e b) transcurso temporal determinado na norma, sem que esteja o credor impedido de agir. Satisfeita a condição de aplicação, imputa-se normativamente a ocorrência do fato prescricional” (FRATTARI, 2010, p. 206).

O marco inicial para a contagem do prazo prescricional inicia a partir do momento em que não é possível apreciar a matéria administrativamente pelo Fisco, através da constituição definitiva do crédito tributário. Sabbag (2017) trata este termo *a quo* como o momento da ‘definitividade’ da seguinte forma:

A expressão ‘constituição definitiva do crédito tributário’ é definida no contexto da definitividade, como a eficácia que torna indiscutível o crédito tributário. A definitividade não decorre do fato gerador ou da própria obrigação tributária, mas do momento em que não mais for admissível ao Fisco discutir, administrativamente, a seu respeito. Desse modo, identificado o marco temporal da definitividade contar-se-á o prazo de cinco anos para a propositura em tempo da execução fiscal (SABBAG, 2017, p. 1151).

A constituição definitiva, segundo o próprio artigo 173 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) já mencionado, ocorre em dois momentos distintos: 1) após 30 dias da data da notificação do lançamento e 2) se o

contribuinte recorrer do débito pela via administrativa, é da data da decisão administrativa final, em que não couber mais recurso.

Paulsen (2017) enfatiza que essa constituição do crédito é considerada como quaisquer dos modos em que se dá sua formalização. Sabbag (2017) constata que “é relevante enaltecer que a constituição definitiva do crédito tributário ocorre em datas distintas, conforme o comportamento do contribuinte, em face do lançamento” (SABBAG, 2017, p. 1151).

Dessa forma, de acordo com a postura adotada pelo contribuinte após ser notificado pelo Fisco, essa data de início da contagem do prazo pode variar de 4 (quatro) formas distintas.

Mazza (2017) demonstra que, se o devedor realizar o pagamento de forma integral logo após a notificação, o crédito tributário será extinto e não haverá execução fiscal, mas caso o devedor efetue o pagamento de forma parcial sem impugnação do valor restante, o prazo prescricional corre da data do pagamento e, caso haja impugnação do valor restante este prazo inicia da data em que tornar definitivo a decisão administrativa a seu respeito. Pode ainda, o devedor ficar inerte ao ser notificado, não pagar e nem recorrer da decisão, neste caso, é necessário aguardar 30 (trinta) dias para que ele pague ou recorra e só após essa data, nada tendo sido feito é que o prazo prescricional se inicia, a partir do 31º dia após a notificação do devedor. E o outro caso é quando após o devedor ser notificado e recorrer do valor da cobrança, o prazo prescricional só começará a ocorrer do trânsito em julgado da decisão administrativa em que manteve o valor da cobrança.

Mazza destaca ainda que “se o lançamento falhar por culpa do devedor, será substituído pelo auto de infração, caso em que o prazo para realização do pagamento corre a partir da lavratura do AIIM” (MAZZA, 2017, p. 697), ou seja, a partir da lavratura do Auto de Infração e Imposição de Multa.

Contudo, sendo constituído o crédito tributário pelo lançamento, cessa a cogitação de decadência e começa o prazo de prescrição. Somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso ou da revisão é que tem início o prazo prescricional, ou seja, notificado do lançamento definitivo.

Assim, a prescrição é uma forma de extinguir o crédito tributário e o prazo prescricional para a ação de cobrança é de 5 anos, contados da data da constituição definitiva do crédito.

3 ESPÉCIES DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

3.1 Lançamento tributário

O lançamento é o ato que constitui a obrigação tributária e que tem por objetivo verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e aplicar a penalidade.

Bonfá de Jesus conceitua que “o lançamento será o ato administrativo constitutivo do crédito tributário. Acrescenta ao crédito tributário os requisitos de certeza e liquidez, garantidores da sua exigibilidade” (JESUS, I.; JESUS, F.; JESUS, R., 2017, p. 143).

É um ato da autoridade fiscal, documentado e que contém elementos indispensáveis para que se possa identificar a obrigação ali surgida. O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) trata do tema em seu artigo 142.

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 (BRASIL, 1966).

Sabbag (2017, p. 1084-1086) pontua exatamente as finalidades e funções do lançamento, retiradas do próprio artigo acima mencionado. 1) Serve para verificar o fato gerador, sua ocorrência; o fato imponível da vida real que enseja o nascimento da obrigação tributária; 2) determinar a matéria tributável, qual o elemento do tributo exigível; 3) calcular o montante do tributo devido, momento em que o crédito tributário fica exigível e líquido; 4) identificar o sujeito passivo; e 5) aplicar a penalidade cabível.

Os atos de lançamento costumam ter seu próprio nome, a depender do tipo de lançamento ao qual o tributo é submetido e faz-se acompanhar de um relatório fiscal de lançamento quando o documento de lançamento não é detalhado.

Paulsen conceitua esses atos de lançamento da seguinte forma:

Auto de Lançamento, quando relacionados a tributos sujeitos a lançamento de ofício, ou por Auto de Infração (AI), quando relacionados a tributos sujeitos a lançamento por homologação em que o contribuinte descumpriu suas obrigações. Há o Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP), designando o lançamento de tributo e multa, e o Auto de Infração de Obrigação Acessória (AIOA), designando o lançamento de multa isolada por descumprimento de obrigação acessória tão somente (PAULSEN, 2017, p. 252-253).

Sabbag (2017, p. 1094) explica que, como regra, até que seja feito a notificação do lançamento ele é revisível e, após a notificação de lançamento ser dirigida ao contribuinte, diz ser definitivo, havendo exceção em que se permite a revisibilidade do lançamento, constante do artigo 145 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:
I – impugnação do sujeito passivo;
II – recurso de ofício;
III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149 (BRASIL, 1966).

Mazza (2017, p. 666-667) esclarece que esse lançamento tem classificação (e não um procedimento) de ato administrativo unilateral, que constatada a ocorrência, a autoridade competente é obrigada a realizar o lançamento, não tendo margem de liberdade para decidir se deve ou não realizar. É um ato que somente pode ser praticado pelo Fisco e nunca pelo contribuinte, de modo que é declaratório e que através do lançamento, momento em que a dívida ganha liquidez, que constitui o crédito tributário e surge o direito de exigir do devedor.

Para tanto, o sujeito passivo tem que ser notificado para aperfeiçoar o ato de lançamento, devendo constar da notificação o prazo para defesa, para que o contribuinte possa impugnar o lançamento.

Segundo Paulsen (2017) essa notificação é condição de eficácia do lançamento.

[...] Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte — que é instado a pagar e, se não o fizer nem apresentar impugnação, poderá sujeitar-se à execução compulsória através de Execução Fiscal — e oponível a ele — que não mais terá direito a certidão negativa de débitos em sentido estrito [...] (PAULSEN, 2017, p. 253).

Ele afirma ainda que “a notificação está para o lançamento como a publicação está para a lei” (PAULSEN, 2017, p. 253).

Há 3 (três) modalidade de lançamento: lançamento por homologação, misto ou por declaração e lançamento direto ou de ofício.

3.2 Lançamento por homologação

Ocorre quando a legislação atribui ao contribuinte o dever de antecipar o pagamento sem prévia análise da autoridade administrativa. Mazza (2017) entende que essa grande praticidade para o Fisco em atribuir ao contribuinte o trabalho de realizar todo cálculo, efetuar o pagamento e comunicar a autoridade, transformou esse tipo de lançamento na modalidade atualmente mais adotada, como exemplo o IR, ICMS, ISS, IPI e COFINS e que no ordenamento brasileiro tornou-se a regra geral.

O prazo para homologação do pagamento será, salvo nos casos previstos em lei, de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador. Expirado o prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação¹ (MAZZA, 2017, p. 671).

No lançamento por homologação é o próprio contribuinte quem apura o valor e antecipa o pagamento do tributo, cabendo ao Fisco cancelar essa apuração quando entenda correta, mediante homologação expressa ou tácita.

Paulsen (2017) menciona que este prazo de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador é para que o Fisco proceda ao lançamento de ofício de eventual diferença devida e não paga e/ou não declarada, que este prazo para a homologação ocorrerá de qualquer forma, mesmo que tacitamente. Ou seja, esta modalidade de lançamento prescinde de qualquer ato concreto do Fisco, tudo que o contribuinte faz até o pagamento é sem prévio exame da autoridade.

¹ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (BRASIL, 1966).

Sabbag (2017) explica que caso o contribuinte efetue o pagamento a menor do que o devido, será efetuado um lançamento de ofício da diferença, levando em consideração o valor já recolhido e aplicado o percentual de multa, o qual incidirá sobre o saldo restante.

Paulsen afirma que “[...] nenhum ato do Fisco, portanto, se faz necessário para que o crédito tributário reste consolidado como sendo aquele reconhecido e pago pelo contribuinte[...]” (PAULSEN, 2017, p. 252).

Contudo, nesse tipo de lançamento a constituição do crédito é feita sem prévio exame da autoridade e a atuação do contribuinte para com o Fisco se dá de forma muito maior, pelo fato de ele ter que realizar todo trabalho para que o Fisco apenas o homologue.

3.3 Lançamento por declaração

Esse tipo de lançamento também pode ser chamado de lançamento misto. O contribuinte cumpre o dever de informar o fisco elementos para que ele apure o crédito e o notifique com o montante para pagar.

Mazza conceitua o lançamento por declaração como aquele em que “o sujeito passivo ou terceiro presta informações à autoridade administrativa sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação” (MAZZA, 2017, p. 668). O conceito de lançamento misto ou por declaração para Sabbag (2017) é caracterizado pela ação em conjunto entre o contribuinte e o Fisco, onde o contribuinte informa a matéria de fato para a constituição do crédito, prestando as informações faltantes e o Fisco faz o lançamento propriamente dito, calcula e notifica o sujeito passivo.

Vale ressaltar que, o próprio declarante pode retificar esse tipo de lançamento mesmo após a notificação, mas caso for retificar para reduzir ou excluir o tributo, só o fará mediante comprovação de erro ou então, retificar antes mesmo de ser notificado do lançamento.

A esse respeito, Sabbag destaca que “o ônus da comprovação do erro é do próprio contribuinte, e, além disso, havendo a notificação do lançamento, será fulminado o direito à retificação” (SABBAG, 2017, p. 1110). Para o autor é curioso que, mesmo após o lançamento se o contribuinte queira retificar a declaração visando aumentar o tributo, poderá fazer, caso este em que ensejará em um lançamento suplementar, de ofício.

Essa matéria é tratada pelo Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) de forma clara através do artigo 147, vejamos:

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 (BRASIL, 1966).

Como exemplos desse tipo de lançamento temos o Imposto de Exportação, ITCMD e o ITBI, que na prática, o lançamento por declaração, segundo Mazza “tende de ser abolido do ordenamento por não ser nem tão infalível quanto o lançamento de ofício, nem tão cômodo para o Fisco quanto como o por homologação” (MAZZA, 2017, p. 668).

Pode-se concluir com Leandro Paulsen que:

No lançamento por declaração, o contribuinte fornece elementos para que apure o crédito tributário e o notifique para pagar o tributo devido. Note-se que não se cuida de declaração em que o contribuinte reconheça o débito, pois, se fosse o caso, dispensaria lançamento pelo Fisco. A declaração diz respeito a fatos necessários à apuração, pelo Fisco, do crédito tributário [...] (PAULSEN, 2017, p. 252).

É uma ação conjunta do contribuinte com o Fisco, onde este apura o crédito mediante as informações sobre a matéria de fato prestadas por aquele.

3.4 Lançamento de ofício

Diferentemente dos outros dois tipos de lançamento, este lançamento é efetuado e revisto pela autoridade administrativa sem a participação do contribuinte.

Segundo Leandro Paulsen,

o lançamento de ofício, por sua vez, é aquele realizado direta e exclusivamente pelo Fisco quando a lei assim o determine ou quando o tributo seja submetido por lei a uma das duas modalidades anteriores (mediante declaração ou por homologação), mas o contribuinte não tenha realizado os atos que lhe cabiam, ou seja, não tenha prestado as informações ou apurado e pago o tributo devido [...] (PAULSEN, 2017, p. 252).

O Fisco atua de forma exclusiva para efetuar esse tipo de lançamento com os registros que ele tem. São exemplos de tributos sujeitos a esse tipo de lançamento o IPTU, IPVA, Taxa, Contribuição de melhoria, Contribuição corporativa e COSIP. Sabbag (2017) denomina esse tipo de lançamento como direto ou unilateral. E continua o autor, que o lançamento de ofício “É aquele lançamento realizado pela autoridade fiscal que, dispondo de dados suficientes em seus registros para efetuar a cobrança da exação, constitui o crédito tributário dispensando o auxílio do contribuinte [...]” (SABBAG, 2017, p. 1106).

Mazza (2017) enfatiza que o lançamento de ofício só pode ser revisto pela autoridade administrativa nas hipóteses dos incisos do artigo 149, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Elas justificam o chamado caráter substitutivo do lançamento de ofício, de forma que, se o lançamento por declaração ou por homologação falhar devido a erros do próprio contribuinte, o Fisco ao descobrir, realiza o lançamento de ofício, que acontece de forma excepcional. Dessa forma, todos os tributos podem vir a ser objeto de lançamento de ofício, ou por motivo da lei ou para suprir alguma omissão ou incorreção.

Conforme dispõe o artigo 149 do código tributário nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), o lançamento de ofício é efetuado e revisto (também de ofício) pela autoridade administrativa em 9 hipóteses, mas a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública. Conforme o respectivo artigo, são elas: 1) quando a lei determina; 2) quando a declaração não é prestada por quem a deve prestar, 3) quando a pessoa legalmente obrigada deixa de atender pedido, recuse a prestar ou não preste esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, 4) quando comprovado falsidade, erro ou omissão, 5) quando comprovado omissão ou inexatidão; 6) quando comprovado ação ou omissão do sujeito passivo ou terceiro que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; 7) quando comprovado que o sujeito passivo ou terceiro agiu com dolo, fraude ou simulação; 8) quando deva ser analisado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; e 9) 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. Portanto, esse

tipo de lançamento é um procedimento de constituição do crédito de iniciativa da Administração.

4 APLICAÇÃO PRÁTICA – ESTUDO DO CASO CONCRETO. TERMO INICIAL E FINAL. HIPÓTESES DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A partir desses levantamentos, vamos analisar um caso concreto em que a aluna atuou em um processo de Embargos à Execução Fiscal oposto por uma empresa em face da União Federal, na Vara Federal da Comarca de Ipatinga, que ilustra e exemplifica o presente trabalho.

O objeto dos embargos são 8 (oito) Certidões de Dívida Ativa (CDA) que foram constituídas por lançamento por homologação, com a participação do devedor pela entrega das respectivas declarações. Sendo 4 (quatro) Certidões de Dívida Ativa referente a Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e 4 (quatro) Certidões de Dívida Ativa referente à Contribuição social.

Pretende-se analisar a ocorrência ou não de decadência ou prescrição em 04 Certidões de Dívida Ativa que instruem a referida execução fiscal. Cada Certidão de Dívida Ativa tem um número diferente, um processo administrativo correspondente e um valor consolidado. Os débitos são de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica retidos na fonte e Contribuições Sociais.

A Embargante busca a declaração da extinção de alguns créditos tributários executados, alega estarem prescritos e requer sejam excluídos os juros de mora sobre valores de multa das Certidões de Dívida Ativa (CDA).

A Fazenda Nacional em sua impugnação aos embargos à execução alega que os débitos cobrados não foram alcançados pela decadência e que apenas 2 (duas) Certidões de Dívida Ativa (CDA) foram alcançadas pela prescrição (uma, referente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e a outra, referente à Contribuição Social).

4.1 Termo inicial e final da decadência

O prazo decadencial, conforme Mazza (2017), é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido

realizado. Cria-se a regra geral, em que o termo inicial começa a correr em 1º de janeiro do ano seguinte à data em que ocorreu o fato gerador (em que o lançamento poderia ter sido realizado).

Harada complementa:

Findo este prazo, sem que o fisco tenha se manifestado, operam-se os efeitos da decadência e considera-se tacitamente homologado a atividade exercitada pelo sujeito passivo, operando-se, simultaneamente, a constituição do crédito tributário e sua extinção, por força do pagamento antecipado (HARADA, 2003).

O débito representado pela Certidão de Dívida Ativa de número '1' tem como período de apuração 03/1992 a 09/1992 e vencido a partir de 30/10/1992. A declaração foi entregue à autoridade fazendária em 28/04/1993 e homologada em 28/12/1996.

O débito representado pela Certidão de Dívida Ativa de número '2' tem como período de apuração 02/1993 a 04/1993 e 08/1993 a 12/1993 e vencido a partir de 31/01/1994. A declaração foi entregue à autoridade fazendária em 17/05/1994 e homologada em 28/12/1996.

O débito representado pela Certidão de Dívida Ativa de número '3' tem como período de apuração 02/1994 a 05/1994 e 12/1994 e vencido a partir de 31/01/1995. A declaração foi entregue à autoridade fazendária em 31/05/1995 e homologada em 28/12/1996.

E por fim, o débito representado pela Certidão de Dívida Ativa de número '4' tem como período de apuração 01/1995 a 04/1995 e 07/1995 a 12/1995 e vencido a partir de 31/01/1996. A declaração foi entregue à autoridade fazendária em 22/05/1996 e homologada em 24/10/1998.

Constatou-se que os débitos indicados nas declarações acima não estão decaídos, tendo em vista que foram constituídos através de ato de formalização praticado pelo devedor, ou seja, lançamento por homologação, e entre as datas do vencimento dos débitos e da entrega das declarações não decorreram mais de 5 anos indispensáveis ao reconhecimento da decadência nos tributos ainda não constituídos.

4.2 Termo inicial e final da prescrição

O prazo inicial para propor ação de execução começa a partir da data de constituição definitiva do crédito.

Conforme destaca Mazza,

o prazo quinquenal para propositura da ação de execução, nos termos do artigo 147 do CTN começa a contar da data da constituição definitiva do crédito, ou seja, o prazo corre desde quando se tornou administrativamente imodificável a constituição do crédito (MAZZA, 2017, p. 697).

A petição inicial do processo de Execução Fiscal foi ajuizada em 29/01/1999 e para verificar se ocorreu a prescrição devemos comparar as respectivas datas de constituição dos créditos tributários, ou seja, no presente caso, as datas de entrega das declarações para o início da contagem do prazo prescricional.

Os débitos representados pelas Certidões de Dívida Ativa (CDA) de número 2, 3 e 4 não estão prescritos, pois entre a data da entrega da declaração – a qual ocorreu posterior ao vencimento do tributo – até o ajuizamento da ação, não decorreu mais de 5 anos.

Por outro lado, ocorreu a prescrição nos créditos descritos na Certidão de Dívida Ativa (CDA) de número 1, uma vez que a data da entrega da declaração, 28/04/1993, até o ajuizamento da ação, 29/01/1999, decorreram mais de 5 anos. Tendo em vista que a entrega da declaração pelo sujeito passivo, nas hipóteses de lançamento por homologação é suficiente para constituir o crédito tributário nos termos da jurisprudência e verbete sumular de número 436² do Superior Tribunal de Justiça.

Com relação ao termo final da prescrição Mazza (2017) afirma que este se dá com o despacho do juiz ordenando a citação do devedor em ação de execução fiscal, o qual retroage à data do ordenamento do despacho. É o que dispõe o artigo 240, §1º do Código de Processo Civil³, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.

Compulsando os autos da execução fiscal, constata-se que o despacho de citação foi proferido em 10/02/1999, de forma que, com o ajuizamento da ação em

² Súmula 436: A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

³ 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 (BRASIL, 2015).

29/01/1999 a contagem do prazo prescricional foi interrompida, resultando-se assim no termo final da prescrição.

Esses estudos vêm ao encontro de nossos anseios, no sentido de mostrar que na sentença o juiz reconheceu a prescrição da CDA de número 1 julgando a demanda parcialmente procedente para declarar prescrito o crédito tributário representado pela CDA de número 1, concedendo o prazo de 60 (sessenta) dias para que a exequente proceda a retificação do crédito executado.

4.3 Hipóteses de suspensão de exigibilidade

O legislador disciplinou as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário nos artigos 151 a 155-A do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Quando qualquer das causas de suspensão ocorre o Fisco fica impedido de tomar qualquer providência em razão do crédito tributário, seja de forma administrativa ou judicial, pois o mesmo ficará suspenso. A esse respeito, Sabbag (2017) explica que após o crédito tributário estar constituído com o lançamento, a obrigação torna-se líquido, certo e exigível, mas há situações, que decorrem da lei, em que ela ficará suspenso, não podendo o Fisco efetuar a cobrança do crédito.

A suspensão, assim como a extinção e exclusão do crédito tributário, segundo Mazza “são circunstâncias que interferem no regular exercício do direito que o Fisco tem de cobrar o devedor, são institutos de três categorias distintas” (MAZZA, 2017, p. 680). As causas de suspensão interrompem temporariamente o direito de o Fisco cobrar o crédito do devedor.

Segundo Paulsen (2017) o Fisco não pode inscrever o contribuinte no Cadin (Cadastro Informativo dos Créditos não Quitados de Órgãos e Entidades Federais) e quando ocorre quanto a crédito já inscrito, o registro é suspenso. Além do mais, com a suspensão da exigibilidade o contribuinte obtém certidão positiva de débitos com efeitos de negativa, que faz com que o crédito tributário não possa ser oposto ao contribuinte para restringir seus direitos e prerrogativas.

Nessa esteira, Sabbag menciona que:

Embora suspenso o crédito tributário, a autoridade fiscal não fica impedida de realizar o lançamento, uma vez que a suspensão recai diretamente sobre

a exigibilidade do crédito, impedindo apenas a propositura da execução fiscal (SABBAG, 2017, p. 1189).

É importante destacar que mesmo estando suspensa a exigibilidade do crédito o sujeito passivo deve cumprir com as obrigações acessórias, independentemente de realização da obrigação principal. É o que dispõe o parágrafo único do artigo 151 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), veja-se:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes (BRASIL, 1966).

Sobre isso, Harada informa que:

Em todas as hipóteses, a suspensão da exigibilidade diz respeito apenas à obrigação principal (pagamento de tributo ou penalidade pecuniária), não exonerando o sujeito passivo do cumprimento regular das obrigações acessórias (prestações positivas ou negativas estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização) (HARADA *apud* SABBAG, 2017, p. 1194).

Outro efeito importante da suspensão da exigibilidade é que o Fisco não pode proceder a compensação de ofício do crédito tributário com eventuais valores que o contribuinte tenha direito a repetir. (PAULSEN, 2017).

Dessa forma, conforme consta do artigo 151 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), as causas de suspensão são: moratória, depósito do montante integral, reclamações e recursos administrativos, medida liminar, tutela antecipada e parcelamento.

4.4 A influência da suspensão de exigibilidade do crédito tributário na contagem da decadência e da prescrição

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela ocorrência de qualquer uma das hipóteses do artigo 151 do Código Tributário Nacional, Paulsen (2017) esclarece não impede o lançamento nem interfere no prazo decadencial, que ocorre normalmente. Se a suspensão ocorrer antes do ajuizamento da execução fiscal, deverá ela ser extinta por não haver título exigível, a CDA (Certidão de Dívida Ativa),

mas se for posterior à propositura da ação de execução somente obsta o curso da execução/do feito, fazendo com que ela fique suspensa.

Sabbag comenta que “com a constituição do crédito tributário, evita-se a ocorrência da decadência, prevista no art. 156, V, do Código Tributário Nacional, favorecendo os interesses fiscais” (SABBAG, 2017, p. 1191).

O mais comum dessas hipóteses é ocorrer após a constituição do crédito tributário, sendo assim o crédito é exigível. E no caso concreto o ocorrido não foi diferente, houve o parcelamento dos débitos do excipiente no período de 25/07/2003 até 28/11/2009 e 02/12/2009 até 29/12/2011, ou seja, após o ajuizamento da ação de execução fiscal, que se deu em 29/01/1999, o que é importante para a análise da prescrição intercorrente.

Com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, segundo Paulsen: “[...] o prazo prescricional fica suspenso, porquanto é o prazo de que dispõe o Fisco para a cobrança, só correndo quando lhe é permitido agir no sentido de buscar a satisfação do seu crédito” (PAULSEN, 2017, p. 267).

Como mencionado acima o parcelamento é uma das formas de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, no caso concreto analisado o embargante requereu a inclusão dos débitos no parcelamento PAES, em 25/07/2003, a qual foi validado em 29/08/2003 e perdurou até 13/11/2009, sendo excluído nesta data.

Durante o parcelamento, outro pedido foi solicitado em 14/09/2006, PAEX 130, mas sendo este invalidado por inexistência de pagamento de primeira parcela.

Novamente, em 16/07/2007, houve um outro pedido de parcelamento, sendo este o SIMPLES NAC. 2007, que teve por encerrado por liquidação em 31/07/2007.

Em análise dos processos administrativos, há de se observar que, logo após a exclusão do prazo do primeiro parcelamento concedido (13/11/2009), o contribuinte formulou mais dois outros pedidos através da Lei 11.941-PGF-DEMAIS; um pelo artigo 1º e o outro pelo artigo 3º, respectivamente, ambos em 28/11/2009, o qual foi validado em 02/12/2009 e cancelado em 29/12/2011.

Resta evidenciado que, a interrupção do prazo prescricional intercorrente na execução fiscal mediante os dois parcelamentos se deu no período de 25/07/2003 até 28/11/2009 e 02/12/2009 até 29/12/2011. Durante este período não há que se falar em prescrição, tendo em vista a interrupção de seu prazo mediante o parcelamento.

É importante diferenciar a “interrupção da prescrição” e a “suspensão da prescrição”, que são casos em que a o período da contagem da prescrição torna-se diferente.

Hugo de Brito Machado citado por Sabbag (2017) conceitua essa diferenciação. Interromper a prescrição significa desconsiderar o prazo já decorrido, apagá-lo, o qual recomeçará o seu curso, voltando a ser contada a contagem dos 5 (cinco) anos; já a suspensão da prescrição significa paralisar o curso enquanto perdurar a causa e, o prazo já percorrido perdura e quanto volta a contar o prazo, continua de onde estava em curso.

A esse respeito, Sabbag (2017) destaca também que, com a exigibilidade do crédito suspensa, o curso do prazo prescricional também fica suspenso, mas nesse caso de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na situação de anulação de moratória usufruída com dolo, ocorre que, o período decorrido entre a concessão da moratória e a revogação não se computa para efeito da prescrição.

No entanto, o parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário e interrompe o prazo prescricional, nos termos do artigo 174, IV, do Código Tributário Nacional⁴ c/c art. 5º da Lei nº 11.941/09⁵, sendo este último uma forma exemplificativa (a adesão ao parcelamento importa em confissão extrajudicial dos débitos). Ou seja, se o devedor deixar de cumprir o acordo de parcelamento celebrado, o prazo prescricional de 5 anos recomeça a fluir em sua integralidade, a partir da data do descumprimento.

5 CONCLUSÃO

O presente artigo demonstrou que a natureza das obrigações no direito tributário é decorrente da lei e obedece aos requisitos objetivos (tipo de tributo, valor,

⁴ 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:

[...]

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor (BRASIL, 1966).

⁵ Art. 5º. A opção pelos parcelamentos de que trata esta Lei importa confissão irrevogável e irretratável dos débitos em nome do sujeito passivo na condição de contribuinte ou responsável e por ele indicados para compor os referidos parcelamentos, configura confissão extrajudicial nos termos dos arts. 348, 353 e 354 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, e condiciona o sujeito passivo à aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas nesta Lei. (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vide Lei nº 13.043, de 2014) (BRASIL, 2009).

data de vencimento, alíquota) e requisitos subjetivos (sujeitos da relação processual, contribuinte ou responsável e o Fisco). De acordo com o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), pode ser principal, como a obrigação de pagar tributos ou acessória, como a obrigação de prestar informações.

A obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato descrito pela norma, no espaço territorial alcançado, dentro de um lapso temporal. Dessa ocorrência origina-se a relação obrigacional entre o Fisco (sujeito ativo) e o sujeito passivo.

O crédito tributário, de acordo com o artigo 139 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), decorre da obrigação principal, possui a mesma natureza desta, entretanto, o CTN distingue a obrigação do crédito tributário.

O crédito tributário individualiza os elementos da obrigação tributária e permite ao sujeito ativo exigir a prestação do sujeito passivo. A constituição é o momento em que se reúnem todos os elementos, os quais são verificados pelo lançamento. O lançamento possui tanto natureza declaratória como natureza constitutiva de forma que o Código Tributário Nacional prevê três modalidades: o lançamento por homologação, declaração e de ofício.

O lançamento por homologação é aquele em que o sujeito passivo presta as informações quanto ao fato gerador e antecipa o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, estando sujeito à homologação posteriormente, após informação dos dados para a receita, o Fisco tem até 5 anos para homologar o tributo. Em caso de ter prestado a informação de forma correta, a homologação ocorrerá de forma tácita, conforme a regra. Uma vez prestadas as informações dentro do prazo de cinco anos, não há que se falar em decadência.

Mas caso a declaração não seja feita ou não homologada, há de se falar em constituição de ofício por meio de auto de infração ou mandado.

No que se refere à prescrição, surge o problema quando não há pagamento correspondente ao valor corretamente declarado, nas hipóteses em análises, ou seja, nos tributos sujeito ao lançamento por homologação. Nestes casos, o Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal tem entendido que, para fins de prescrição, o início do prazo ocorrerá no momento da entrega da declaração ou da data do vencimento da dívida, constante da declaração, a que ocorreu por último.

Diante do caso concreto analisado constatamos toda essa teoria sendo aplicada e a importância da análise detalhada de cada Certidão de Dívida Ativa constante da dívida.

O embargante alegou que parte dos créditos tributários estariam extintos pela ocorrência da prescrição requerendo-se a consequente declaração da extinção dos respectivos créditos. Os créditos tributários correspondem a Imposto de Renda de Pessoa Jurídica sujeitos a lançamento por homologação e diante da apresentação pelo contribuinte da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) ou documento equivalente, a qual é modo de constituição do crédito tributário, estava dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco no sentido de constituição do crédito tributário.

O débito foi informado pelo sujeito passivo e definitivamente constituído, mas não quitado, e dessa data que se iniciou o transcurso da prescrição quinquenal, facultada ao Fisco promover o ajuizamento da ação executiva.

Após análise do transcurso do prazo entre a data da entrega de uma declaração (referente a Certidão de Dívida Ativa de número 1) e a data do ajuizamento da execução fiscal, tem-se que decorreu o prazo de cinco anos previsto no artigo 174 do Código Tributário Nacional e quanto às demais não houve a ocorrência de prescrição, pois não houve o transcurso suficiente do prazo quinquenal.

Por fim, destacamos que o presente trabalho não tem o condão de exaurir toda a matéria relativa à aplicação dos institutos da prescrição e da decadência. Pelo contrário, considerando-se que a aplicabilidade constante do objeto deste estudo, essa matéria carece sempre de novos estudos, fazendo-se necessário recorrer à doutrina e à jurisprudência na medida da evolução do tema.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 27 maio 2018.

BRASIL. **Lei 11.941, de 27 de maio de 2009**. Institui o parcelamento ordinário de débitos tributários. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm> . Acesso em: 25 jun. 2018.

BRASIL. **Lei 13.105, de 16 de março de 2015**. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm#art534>. Acesso em: 24 jun. 2018.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 out.1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 25 jan. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 436**. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=\(sumula%20adj1%20%27436%27\).sub.#TIT1TEMA0](http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=(sumula%20adj1%20%27436%27).sub.#TIT1TEMA0)>. Acesso em: 1 jun. 2018.

FRATTARI, Rafael. **Decadência e prescrição no direito tributário**: em defesa da norma geral no direito brasileiro. Belo Horizonte, 2010.

HARADA, Kiyoshi. Imposto de renda. Decadência: termo inicial e termo final. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 61, 1 jan. 2003. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/3595>>. Acesso em: 1 jun. 2018.

JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. **Manual de direito e processo tributário**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Disponível em: <<file:///C:/Users/Carlos%20Bizarro/Desktop/Curso%20de%20Direito%20Tribut%C3%A1rio%20Completo%20LEANDRO%20PAULSEN%202017.pdf>>. Acesso em: 02 mar. 2018.

SABBAG, Eduardo, **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Disponível em: <[file:///C:/Users/Carlos%20Bizarro/Desktop/%23Manual%20de%20Direito%20Tribut%C3%A1rio%20\(2017\)%20-%20Eduardo%20Sabbag_pdf.pdf](file:///C:/Users/Carlos%20Bizarro/Desktop/%23Manual%20de%20Direito%20Tribut%C3%A1rio%20(2017)%20-%20Eduardo%20Sabbag_pdf.pdf)>. Acesso em: 23 jan. 2018.