

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

JOSEMARA CUBA¹

RESUMO

Embora a prescrição e decadência no direito tributário, sejam limitadores temporais, tem significados e sentidos diferentes. Enquanto decadência é o perecimento do direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento tributário devido em determinado lapso temporal, a prescrição é a perda do direito de ação de cobrança do crédito tributário.

Em outras palavras, a decadência deriva do latim (*cadens, de cadere*) com o sentido de cair, perecer, cessar, já a prescrição vem esculpida na perda do direito de ação por inércia daquele que detém esse direito.

Na doutrina associou-se a decadência à perda de um direito, em virtude da falta do exercício por seu titular, de ato necessário ou útil a sua efetivação ou fruição, é a perda do próprio direito por um determinado tempo estabelecido em lei, já a prescrição é a perda da pretensão de exercer o próprio direito.

Assim, o presente trabalho tem como objetivo analisar e expor com base na Doutrina e Jurisprudência atuais, os institutos da decadência e da prescrição no tocante aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, bem como, analisar conceitos, previsões legais, espécies, causas de interrupção e suspensão da prescrição e decadência tributária, os critérios de contagem dos respectivos prazos, com a consequente extinção da obrigação tributária, e por fim a natureza e alcance da prescrição intercorrente consoante a Jurisprudência Pátria atual, a luz do princípio da segurança jurídica.

Palavras-chaves: Decadência; Prescrição; Espécies; Causas de Interrupção; Causas de Suspensão; Prescrição intercorrente.

ABSTRACT

Although the medical and decay in the tax law are temporal constraints, have different meanings and sense. While decay is the extinguishment of the right of the Treasury make the tax due for release certain time period, the prescription is the loss of the right of action for recovery of the tax credit.

In other words, the decay derives from the Latin (*Cadens of cadere*) with the direction of fall , perish, cease, since the issue has carved in the loss of the right of action by the inertia of that holding that right .

Doctrine was associated with the loss of a decay law due to lack of exercise by the holder of acts necessary or useful to its effectiveness or enjoyment, is the loss of the right itself for a time established by law , already limitation is the loss of claim to exercise the right itself.

Thus, the present work aims to analyze and expose based on the current Doctrine and Jurisprudence, institutes of decadence and prescription regarding taxes subject to approval by the launch, as well as analyze concepts, legal provisions, species, causes disruption and suspension of limitation and tax decay, the criteria for counting the deadlines, with the consequent

¹ Especialista em Direito Processual Civil pela PUC/PR e Especialista em Direito Tributário e Processual Tributário pelo Centro Universitário Curitiba.

extinction of tax liability, and finally the nature and extent of co- prescription depending on Jurisprudence current homeland, the principle of legal certainty .

Keywords: decay; prescription; species; Causes Outage; Causes of Suspension; Intercurrent prescription.

1. INTRODUÇÃO:

O presente estudo tem por objetivo clarear o instituto da prescrição e decadência nos tributos lançados por meio de homologação tácita ou expressa haja vista, as inúmeras controvérsias doutrinárias e jurisprudencial acerca dos temas, as quais vem gerando até mesmo decisões contraditórias.

De um lado se apresenta a Fazenda Pública, como ente arrecadador e de outro lado o contribuinte, que se vê obrigado pelo Fisco a realizar o lançamento e o pagamento de tributos e outras obrigações acessórias, conforme as constantes mudanças legislativas, que, diga-se de passagem, sempre favoráveis ao Fisco, visando proteger somente o interesse deste último.

O estudo levará em consideração o lançamento por homologação que se diferencia das demais espécies de lançamento em razão de em alguns casos ser do contribuinte a responsabilidade de declarar o valor que entende devido a partir do fato gerador, bem como, de recolher o tributo lançado no tempo e forma previstos em lei, sob pena de, eventuais omissões cometidas pelo Contribuinte, serem posteriormente descobertos pela Fazenda Pública, gerando lançamento de ofício e possíveis sanções exorbitantes ao contribuinte.

Sucessivamente, analisar-se-á os institutos da decadência e da prescrição, contagem de prazos, os marcos temporais de sua incidência, bem como a atual jurisprudência sobre o tema, haja vista a controvérsia acerca dos prazos decadenciais e prescricionais em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Destaca-se que alguns dos pontos controvertidos a serem abordados, no que diz respeito ao termo inicial do prazo decadencial para a Fazenda Pública efetuar o lançamento tributário quando o contribuinte deixa de efetuar o recolhimento do tributo, da possibilidade de prescrição intercorrente na execução fiscal ou no processo administrativo fiscal, uma vez que, somente no caso de execução fiscal é que há disposição legal autorizando o seu reconhecimento, a aplicabilidade e interpretação da Lei Complementar 118/05, consoante o entendimento atual do STJ e STF.

Assim sendo, considera-se de fundamental importância de um estudo aprofundado sobre a matéria, a fim de que se possa a luz da segurança jurídica, analisar, esclarecer e refletir sobre algumas dúvidas que pairam sobre o tema.

2. A PRESCRIÇÃO E DECADENCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

2.1. PRINCIPAIS DIFERENÇAS:

As relações jurídicas tributárias que envolvem de um lado o contribuinte como obrigado ao pagamento de um tributo e de outro lado o Fisco, como credor tributário, nascem da ocorrência de um fato gerador.

Conforme estabelece o artigo 114 do Código Tributário Nacional, o fato gerador é uma situação prevista em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência, sendo que a hipótese de incidência é a descrição legal de um fato de forma hipotética, prévia e genérica, a qual, uma vez concretizada, enseja o nascimento da obrigação tributária principal.

Na visão de Hugo de Brito Machado, o fato gerador é o dever de alguém e o direito do Estado que geram a incidência da norma. Neste sentido:

A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em Direito Tributário denomina-se fato gerador, ou fato imponible, nasce a relação jurídica tributária, que compreendo dever de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o direito do estado (sujeito ativo da obrigação tributária). O dever e o direito (no sentido de direito subjetivo) são efeitos da incidência da norma. (MACHADO,2007,p.672).

Assim, a hipótese de incidência deve estar descrita em lei, englobando os fenômenos dos fatos, que se concretiza no fato gerador, resultando no surgimento da obrigação principal. Neste mesmo raciocínio complementa Eduardo Sabbag: *“hipótese de incidência é a situação descrita em lei, recortada pelo legislador entre inúmeros fatos do mundo fenomênico, a qual, uma vez concretizada no fato gerador, enseja o surgimento da obrigação principal.”* (SABBAG,2011,p.672).

Desta forma, uma vez verificado o nascimento de uma relação jurídica obrigacional, e não sendo realizadas as circunstâncias legais para o exercício desse direito dentro do prazo estabelecido para o seu desempenho e iniciativa, conseqüentemente ocorrerá a extinção do crédito tributário.

Assim sendo, exaurido o prazo legal sem a interposição da medida cabível para a constituição do crédito tributário, qualquer pretensão de se fazer valer o direito decorrente da relação jurídica, deixará de existir. Sobre a perda do direito pelo decurso do tempo, Luciano Amaro afirma que:

Papéis perdem-se ou destroem-se com o passar do tempo. O tempo apaga a memória dos fatos, e, inexoravelmente, elimina as testemunhas. Decorrido certo prazo, portanto, as relações jurídicas devem estabilizar-se, superados eventuais vícios que pudessem ter sido invocados, mas que não o foram, no tempo legalmente assinalado, e desprezado o eventual desrespeito de direitos, que terá gerado uma pretensão fenecida por falta de exercício tempestivo.(AMARO, 2005,p.396)

Essa limitação temporal se releva, uma vez que as relações jurídicas tributárias não poderão ser eternas, ou seja, quando a parte ativa, detentora do crédito tributário, não busca em tempo hábil exercer os seus direitos ou o faz intempestivamente, deixa perecer este direito como se nunca existisse no mundo jurídico e isso ocorre, pela necessidade de preservação do princípio da segurança jurídica dos envolvidos na relação tributária, ou em outras palavras, *“define-se pela determinação do direito, pela necessidade da demarcação do que é e do que não é direito.”* (SANTI,2000.P.77).

Assim, para que haja prosseguimento e perseguição do crédito tributário, há necessidade de um procedimento da Fazenda Pública, o qual se consolida pelo ato do “lançamento”, sob pena de decadência do direito. Neste sentido Sacha Calmon Navarro Coêlho nos ensina: *“o direito de crédito da Fazenda Pública, para aperfeiçoar-se e tornar-se exigível, depende do ato jurídico do lançamento. Se este não é praticado a tempo (preclusão), ocorre a decadência daquele direito.”* (COÊLHO, 2005, p. 853).

Com relação à decadência, PAULO DE BARROS CARVALHO nos explica que é o perecimento de um direito que coopera para sua extinção. Neste sentido assim leciona o renomado Autor:

(...) decadência ou caducidade é tida como o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não-exercício durante certo lapso de tempo. Para que as relações jurídicas não permaneçam indefinidamente, o sistema positivo estipula certo período a fim de que os titulares de direitos subjetivos realizem os atos necessários à sua preservação, e perante a inércia manifestada pelo interessado, deixando fluir o tempo, fulmina a existência do direito, decretando-lhe a extinção.”(CARVALHO,2011,p.543).

Assim, verifica-se que a decadência no âmbito tributário ocorre em virtude da perda do direito de lançar pelo seu não exercício em virtude do tempo. Sobre as diferenças entre prescrição e decadência, o Ilustre Dr. RICARDO CUNHA CHIMENTI, em sábias e objetivas palavras nos ensina que:

Decadência do Direito de lançar. O Fisco tem 5 anos para constituir (via lançamento) o crédito tributário. Conta-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (ocorrência de fato gerador) ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (art. 173 do CTN). Quando os tributos sujeitos a lançamento por homologação (item 5.3), prevalece hoje que, diante da entrega da declaração (Guia de Informação e Apuração, GIA de ICMS, Declaração de Contribuições de Tributos Federais – DCFT etc.), está constituído o crédito tributário e por isso não há que se cogitar da decadência. Com o não pagamento já tem início o prazo prescricional (cf. REsp673.585, julgado pela 1ª Seção do C.STJ em 26-04-2006 e REsp 884.833, j.25-09-2007).Contudo caso não haja a devida declaração por parte do contribuinte sujeito ao lançamento por homologação, ou se constatado que houve fraude, dolo ou simulação, aplica-se a regra do art. 173, inc.I do CTN, ou seja, o prazo decadencial será de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador. (AgRg no Ag 1.117.318, j. 16-6-2009).(CHIMENTI,2010,p.104-105).

Desta forma, a decadência no direito tributário é um fator extintivo do direito material e ocorre quando há a extinção do direito do Fisco constituir o seu crédito tributário por meio do lançamento, ou ainda, quanto ao direito de repetição do indébito do sujeito passivo de requerer a restituição de um tributo que fora pago indevidamente. Diferente é o instituto da prescrição, enquanto o primeiro diz respeito a perda do prazo para constituição do crédito tributário através do lançamento, a prescrição opera-se com a perda do prazo de perseguir na cobrança deste crédito constituído.

Nas palavras do Ilustre PAULO DE BARROS CARVALHO, a prescrição ocorre da seguinte forma:

(...) Com o lançamento eficaz, quer dizer, adequadamente notificado ao sujeito passivo, abre-se vista à Fazenda Pública o prazo de cinco anos para que ingresse em juízo com a ação de cobrança (ação de execução). Fluindo esse período de tempo sem que o titular do direito subjetivo deduza sua pretensão pelo instrumento processual próprio, dar-se-á o fato jurídico da prescrição (...). (CARVALHO,2011,p.543)

Já para MARIA HELENA DINIZ:

(...) a prescrição constitui-se como uma pena (sanção adveniente) para o negligente, que deixa de exercer seu direito de poder exigir em juízo, ação em sentido material, dentro de certo prazo, diante de uma pretensão resistida à reparação do mal causado, o cumprimento da prestação ou a imposição de uma sanção ao inadimplente. A prescrição ocorre pelo fato de a inércia do lesado pelo tempo previsto, deixar que se constitua uma situação contrária a pretensão, visa punir portanto, a inércia do titular do direito violado e não proteger o lesante.(...)(DINIZ, 2008,p.410).

Dessa forma, em uma abreviada análise conclui-se que a decadência diz respeito ao prazo para constituição do crédito tributário, seja a partir da declaração do contribuinte ou do lançamento pelo Fisco quando o contribuinte deixa de declarar os tributos devidos, enquanto a prescrição diz respeito à perda do prazo para ingressar com a ação de cobrança do crédito tributário, ou seja, a perda da pretensão de exercer o direito de cobrança após o lançamento.

3. LANÇAMENTO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Com o nascimento da obrigação tributária, conseqüentemente é preciso que haja um novo procedimento para a formalização e constituição do crédito tributário, que se realiza com o ato de lançamento.

Segundo Estabelece o Código Tributário Nacional em seu artigo 142, o lançamento é entendido como:

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

Assim, com base no conceito previsto no artigo 142 do CTN, conclui-se que o lançamento é procedimento administrativo da Fazenda Pública que tem natureza declaratória, pois é a partir daí que o Fisco verifica a existência do crédito tributário, ou em outras palavras é a partir daí que nasce o conhecimento da existência do crédito tributário por parte do Fisco.

O artigo 142 do Código Tributário Nacional, prescreve ainda que:

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 correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

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

PAULO DE BARROS CARVALHO critica o conceito do Código Tributário Nacional, afirmando que lançamento não é procedimento, mas sim, ato jurídico. Neste sentido, se manifesta o renomado Autor a respeito do tema:

Lançamento é ato jurídico e não procedimento, como expressamente consigna o art. 142 do Código Tributário Nacional. Consiste, muitas vezes,

no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde. É preciso dizer que o procedimento não é imprescindível para o lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro. Quando muito, o procedimento antecede e prepara a formação do ato, não integrando com seus pressupostos estruturais, que somente nele estarão contidos.(CARVALHO, 2011,p.464-465).

Complementa ainda o Ilustre Doutrinador, que a natureza jurídica do lançamento é um dilema que pode se transformar em um trilema em razão da incerteza do momento em que surgirá a figura do lançamento. Neste sentido assim afirma:

Esse dilema “ato ou procedimento”, que pode se transformar num trilema: “ato ou procedimento, ou ambos”, reflete uma dúvida sem a solução da qual uma pesquisa mais séria ficaria sensivelmente prejudicada. Perante a Dogmática do Direito administrativo, sabemos, essas entidades são diferentes e os efeitos práticos a que dão ensejo também apontam para direções distintas. Vejamos um exemplo bem simples. Diante das proposições afirmativas (1) lançamento é procedimento e (2) instaurou-se o procedimento de lançamento, poderíamos concluir: já que existe o procedimento, existe também o lançamento; e se o lançamento existe, vamos começar a contar o prazo que culmina com o fato da prescrição. O interlocutor certamente responderia: sim, existe o procedimento, porque foi regularmente instalado, mas ainda não está concluído, devendo aguardar-se o termo final. Vê-se então, que não basta haver procedimento administrativo de lançamento para que possamos falar em “lançamento”. Em que instante, então, surgirá essa figura, no direito brasileiro? Quando a sequencia procedimental atingir seu objetivo, expresso pelo ato conclusivo, que é o “ato de lançamento”. Ora, além do “procedimento de lançamento”, temos, também, o “ato administrativo de lançamento.(...) Ao estatuir o parágrafo único, que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, reitera nosso Código Tributário a opção pelo sentido procedimental do termo “lançamento” sobre fixar dois outros aspectos: um, para referir-se ao caráter vinculado com que tal atividade deve ser conduzida; outro, para firmar o relacionamento entre o órgão e o funcionário, , como um dever jurídico que cumpre seja satisfeito por est último, numa relação de direito administrativo, de que o sujeito passivo de uma relação tributária não participa. (CARVALHO, 2011,p.450-451).

Nesta seara, não é admissível no ordenamento jurídico Pátrio que o Agente Fiscal se recuse a autuar o sujeito passivo da obrigação tributária quando verificada a ocorrência de um fato gerador não declarado pelo contribuinte, ou ainda, em havendo alguma irregularidade em sua declaração, sob pena de responsabilização funcional.

Para SACHA CALMON NAVARRO COELHO o lançamento deve reportar-se a lei que vigia na data do fato gerador. Neste sentido é o seu posicionamento a respeito do tema:

O lançamento, como ato administrativo de aplicação da lei genérica e abstrata aos casos concretos, deve reportar-se à lei que vigia ao tempo do fato gerador, aplicando-a. Conseqüentemente, a sua função não é, absolutamente, criadora do crédito, senão que declaratória de seu prévio existir nos exatos termos da lei contemporânea ao seu nascimento. O fato gerador, ao acontecer, instaura a obrigação e o crédito tributário, como prescreve o CTN. (COELHO,2009,p.694).

HUGO DE BRITO MACHADO por sua vez nos ensina que o lançamento não será definitivo enquanto comportar alterações na esfera administrativa. Neste sentido, leciona o renomado Autor:

Concluída a primeira fase, com a determinação do valor do crédito tributário, é feita a notificação ao sujeito passivo. E a partir daí somente pode ser modificado em virtude de (a) impugnação do sujeito passivo; (b) recurso de ofício; (c) iniciativa da própria autoridade administrativa, nos casos previstos em lei (art.145 do CTN). Enquanto comporta alterações na própria esfera administrativa, o lançamento não é definitivo, não está juridicamente concluído, esta em processo de elaborações. (MACHADO,2007,p.199).

Já para EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, lançamento é:

ato – norma - administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional, associando a ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intra normativa (consequência), que tem por termos o sujeito ativo e o sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste emprestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota.(SANTI, 2010.p.114-115).

No entanto, ante a contradição apontada no próprio Código Tributário Nacional, e ao contrário do conceito trazido pelo artigo 142 do citado diploma legal, há na doutrina acirrada crítica sobre a natureza jurídica do lançamento, pairando a dúvida se é ato ou procedimento administrativo. O Ilustre Autor SACHA CALMON NAVARRO COELHO, a respeito do tema nos ensina que:

O lançamento, para começar, não pode ser – por impossibilidade lógica – procedimento (sucessão encadeada de atos). É ato. Em segundo lugar, não existe lançamento inicial, este provisório, e lançamento final, este definitivo. O lançamento é ato singular que se faz preceder de procedimentos preparatórios e que se faz suceder de procedimentos revisionais, podendo ser declarado, ao cabo, subsistente ou insubsistente, no todo ou em parte, em decorrência do controle do ato administrativo pela própria Administração, o que não constitui nenhuma novidade, muito pelo contrário. Por lançamento definitivo se deve entender o ato de lançamento contra o qual não caiba recurso do contribuinte nem recurso ex officio (por falta de previsão, por ter faltado o seu exercício ou por consumação dos recursos cabíveis). (...) E quando pensamos que o silêncio consente (homologação tácita), chegamos ao paradoxo de chamar de lançamento ao não-ato estatal, como quer o CTN. E chamar de procedimento de lançamento sua total inexistência (...). (COELHO,2009,p.699).

Já o renomado Autor REGINALDO DE FRANÇA a respeito do lançamento esclarece que:

A presunção, se utilizado no ato de lançamento, apresenta grande probabilidade de equívoco, porque estaria exteriorizando aspectos subjetivos do agente lançador, como sua experiência em situações fáticas anteriores que podem não ser aplicadas ao caso em exame. As presunções comuns podem ser importantes como meio e não como fim na atividade fiscalizatória.(FRANÇA, 2003, p.135).

ANIS KFOURI JUNIOR, tributarista de escol, define o lançamento tributário da seguinte forma:

Com a ocorrência no mundo real da hipótese de incidência abstrata, prevista na lei, temos o surgimento do fato gerador e, por consequência, da obrigação tributária. Entretanto, para que essa obrigação possa ser exigida faz-se mister que seja efetuado o lançamento tributário, que consiste, de forma simplista, no procedimento de registro da obrigação tributária, especificando os seus detalhes, como origem, valor e sujeito passivo. Em resumo, temos que a ocorrência do fato gerador e o surgimento automático da obrigação tributária em tese, por si sós, não tem o condão de garantir a cobrança forçada da dívida, senão por meio do lançamento, que materializa essa obrigação, trazendo todos os seus elementos, de forma precisa. (KFOURI JR, 2012.p.227).

Assim sendo, no que tange a obrigação tributária e a constituição do crédito tributário, verifica-se que a primeira nasce com a ocorrência do fato gerador, enquanto a segunda, nasce com o lançamento, e independente deste ser denominado ato ou procedimento, é por meio dele que ocorre a formalização do crédito tributário ou em outras palavras, nasce o registro do crédito tributário em favor da Fazenda Pública, sendo este o marco inicial do prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário pelo Fisco conforme restará demonstrado adiante.

3.1. ESPÉCIES DE LANÇAMENTOS:

São três as espécies de lançamentos tributários estabelecidas no Código Tributário Nacional: lançamento por declaração ou misto, lançamento direto ou de ofício e lançamento por homologação ou autolançamento.

A partir da ocorrência do fato gerador, nasce a obrigação tributária, onde o sujeito passivo deverá informar ao fisco por meio de declaração, o tributo devido, bem como, efetuar o pagamento do tributo, no devido prazo legal.

No entanto, em alguns casos poderá o contribuinte pagar antecipadamente o tributo, declarando posteriormente que o fez, cabendo ao Fisco apenas lançar e homologar, ou ainda, quando o contribuinte deixa de declarar ou declara o tributo devido com irregularidades, poderá o Fisco tomando conhecimento desta situação, proceder ao lançamento de ofício.

O Código Tributário Nacional em seu artigo 149 determina as demais hipóteses de ocorrência do lançamento de ofício, nos seguintes termos:

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. (...).

No que tange ao lançamento de ofício, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES discorre a respeito do tema afirmando que não existe diferença entre o lançamento de ofício e o lançamento de declaração nos seguintes termos:

O lançamento ex officio é realizado ou independentemente das operações de quantificação do débito pelo sujeito passivo ou quando este as efetua insuficientemente. Por isso, a distinção entre o lançamento de ofício e lançamento por declaração relaciona-se com o procedimento, não propriamente com o ato de lançamento em si, já que o ato de lançamento é idêntico tanto no procedimento do lançamento ex officio quanto no lançamento por declaração. Note-se que, enquanto o Código Tributário Nacional caracteriza o lançamento por declaração (art. 147, caput) e o lançamento por homologação (art. 150, caput), não o faz com relação ao lançamento de ofício (art. 149, caput). (BORGES, 1999, p. 340).

Com relação ao lançamento por homologação, o artigo 150 do Código Tributário Nacional acrescenta que:

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. (...)"

Assim, o lançamento por homologação é aquele em que o contribuinte antecipa o pagamento do tributo sem prévia análise da Fazenda Pública, limitando-se o Fisco a tão somente conferir e posteriormente, homologar o tributo pago antecipadamente pelo sujeito passivo.

Vale destacar que quando a Fazenda Pública deixa de homologar expressamente o tributo pago pelo sujeito passivo antecipadamente, ocorre a homologação tácita.

Já o lançamento por declaração ou misto, assim chamado por que envolve atos do Fisco e também do contribuinte, vem estampado no artigo 147 do Código Tributário Nacional, estabelecendo que:

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.

Conforme exemplifica o Autor ANIS KFOURI JR, “o lançamento por declaração também é denominado lançamento misto, considerando que o procedimento é realizado tanto pelo contribuinte quanto pelo Fisco, realizando cada pessoa uma etapa do procedimento”. (KFOURI JR. 2012.p.231).

Ainda complementa o supra citado Autor:

Imprescindível destacar que o lançamento por declaração não se confunde com a obrigação de apresentar declarações aos órgãos fazendários, ou, exemplificando, o fato de as empresas apresentarem declaração de imposto de renda não quer dizer que o imposto de renda seja um tributo com lançamento por declaração, o que é incorreto, uma vez que este tributo adota o “lançamento por homologação. A apresentação das declarações exigidas por lei constituem a denominada “obrigação tributária acessória”, enquanto o lançamento tem por objeto constituir o crédito tributário decorrente da obrigação principal. (KFOURI JR,2012,.p.230-231).

Assim, ao contrário do que prescreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional, nos tributos sujeitos ao lançamento por declaração, o sujeito passivo passa a atuar também como se autoridade administrativa fosse, pois além de verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o tributo e o total a ser pago, ainda corre o risco de ser autuado se o Fisco entender que houve irregularidades no procedimento.

Importante destacar que, em havendo constatação pelo Fisco de que houve irregularidades na declaração prestada pelo Contribuinte, o lançamento será por arbitramento.

Neste sentido o art. 148 do Código Tributário Nacional prescreve:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tem em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

RICARDO CUNHA CHIMENTI diferencia em apertada síntese as três espécies de lançamento tributário como sendo:

a) Lançamento direto (de ofício) é aquele feito pela autoridade administrativa sem qualquer colaboração do contribuinte; b) Lançamento por declaração (misto) é aquele feito em face da declaração prestada pelo contribuinte ou por terceiro (art. 147 do CTN), sem a obrigação do pagamento antecipado; c) Lançamento por homologação (ou autolançamento) é aquele feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de calcular o tributo e antecipar o seu pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. É uma forma

de pagamento antecipado sujeito à condição posterior da homologação (art. 150,§1º. Do CTN). Praticada a homologação, extingue-se o crédito tributário (art. 156, VII, do CTN). (CHIMENTI,2010,p.94).

Com relação às espécies de lançamento SACHA CALMON NAVARRO COELHO, afirma que, independentemente da natureza do tributo, tem que haver lançamento nos seguintes termos:

Estamos acordes em que a maioria dos impostos são calculados – por força de lei – pelos próprios contribuintes e pagos sem prévio exame da autoridade administrativa. Sabemos, igualmente, que a Administração fiscal jamais homologa expressamente esta atividade do contribuinte, deixando em aberto o prazo que possui para rever o pagamento, de modo que possa, durante o período, fiscalizar o contribuinte quantas vezes quiser, concordando ou discordando do seu proceder. Quando discorda, promove lançamentos ex ofício para exigir os créditos recolhidos a menor ou simplesmente não pagos. Entretanto, o CTN fincou pé em duas posições: a) seja qual for o tributo, tem de haver lançamento, atividade privativa da autoridade administrativa; b) no caso em que o contribuinte faz o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, dá-se um prazo de 5 (cinco) anos para a Fazenda Pública homologar o pagamento expressa ou tacitamente. Dá-se em seguida, ao silêncio ou inação da Fazenda durante este tempo, o caráter de homologação tácita (o caráter de autolancamento homologado).(COELHO, 2009,p.698)

Assim conclui-se que o crédito tributário nasce com o lançamento, que pode ser realizado de três formas: de ofício, quando o Fisco sem qualquer cooperação do contribuinte, apura o crédito e lança em seus sistemas, notificando o contribuinte para o pagamento ou apresentação de recurso; por homologação: quando o contribuinte paga antecipadamente o tributo e o Fisco o homologa expressa ou tacitamente; ou ainda por declaração: quando o contribuinte informa, apura e declara o tributo devido, cabendo a autoridade administrativa efetuar o lançamento por arbitramento nos termos do artigo 148 do CTN.

Por fim, se o contribuinte não pagar o tributo devido dentro do prazo legal, a Fazenda Pública inscreverá a dívida em seus bancos de dados, o que gerará a Certidão de Dívida Ativa, que é título executivo extrajudicial para futura cobrança pelo Fisco por meio da Execução Fiscal contra o contribuinte.

4. DA DECADENCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

4.1. DA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL - CRÍTICAS E POSICIONAMENTOS DOUTRINÁRIOS

Ocorrendo o fato gerador, a Fazenda Pública terá 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário por meio do lançamento, contados da data da ocorrência do fato gerador. Neste sentido, assim prescreve o Código Tributário Nacional em seu artigo 150, § 4º:

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.

PAULO DE BARROS CARVALHO a respeito da contagem do prazo decadencial nos ensina que:

A fazenda dispõe de cinco anos para efetuar o ato jurídico administrativo de lançamento. Não o praticando, nesse período, decai o direito de celebrá-lo. Na redação do art. 173 estão consignados dois marcos iniciais para a contagem do prazo: do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado (item I); e da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (item II). E o parágrafo único do mesmo artigo acrescenta o terceiro: da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. Eis a disciplina do Código a propósito da decadência do direito de lançar. (...)(CARVALHO,2011,p.542-543).

SACHA CALMON NAVARRO COELHO a respeito do prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º tem o seguinte posicionamento:

Na hipótese de pagamento a menor, não ocorre a prescrição da ação. O que ocorre é simplesmente a decadência do direito de crédito, a teor do art. 150, § 4º do CTN, em estágio diverso, por não ter havido lançamento. (...) Se não tiver havido pagamento, a decadência também ocorre, mas o prazo de preclusão se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento deveria ter sido efetuado (o exercício em que ocorrer o fato gerador).(COELHO, 2009,P.735)

Assim, a regra do artigo 150 do CTN se aplica nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação nos quais é dever do contribuinte efetuar o pagamento antecipado do tributo devido, cabendo a Fazenda Pública a homologação.

Implica chamar a atenção a parte final do § 4º do supra citado artigo do CTN, o qual estabelece que: “(...) salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”, o que deixa caracterizada a possibilidade de um novo prazo de 5 (cinco) anos à partir da decisão do processo administrativo que apurar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, sendo que estas últimas não se presumem, devem ser comprovadas.

O artigo 173 do CTN, traz redação acerca da decadência do direito da Fazenda Pública em constituir crédito tributário, quando não houve pagamento por parte do Contribuinte nos seguintes termos:

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.

Com relação ao parágrafo único do artigo 173 do CTN, SACHA CALMON NAVARO COELHO entende que o prazo decadencial pode ser antecipado nos seguintes termos:

Todavia, o dies a quo acima referido pode ser antecipado caso a Fazenda Pública se apresse ao dia primeiro do exercício seguinte, praticando, sem lhes dar seguimento, atos necessários ao lançamento. É precisamente o que dispõe o parágrafo único do artigo sob comentário.(...)(COELHO,2009,p.776)

ANIS KFOURI JR, critica os conceitos do Código Tributário Nacional e nos explica detalhadamente seu posicionamento sobre a contagem do prazo decadencial:

No caso de tributos com lançamento por declaração ou de ofício, a contagem do prazo tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, o que pode acabar elevando o prazo da decadência de 5 para até praticamente 6 anos.(...) O CTN prevê ainda, no artigo 173, II, forma de contagem diferenciada no caso de decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento efetuado, estabelecendo a data da decisão como inicial para contagem da decadência, com o qual entendemos não se coadunar o sistema tributário pátrio, uma vez que estaríamos admitindo a suspensão ou interrupção do prazo decadencial, que sabidamente somente se aplica para a prescrição e jamais para a decadência.(...)Tal previsão permitirá, como exemplo, que a administração tributária, consciente da ocorrência próxima da decadência (último dia,p.ex.), promova uma emergencial autuação, sem a observância dos requisitos formais, tal como identificação e assinatura da autoridade fiscal, falta de citação de base legal da suposta infração, dentre outros vícios formais. (KFOURI JR, 2012,p.300)

Contudo, segundo RICARDO CUNHA CHIMENTTI afirma que:

caso não haja a devida declaração por parte do contribuinte sujeito ao lançamento por homologação, ou se constatado que houve fraude, dolo ou simulação, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo decadencial será de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador (AgRg no Ag 1.117.318,j 16-06-2009). Por fim há que se observar que, em havendo o pagamento antecipado a menor, eventual diferença deve ser apurada no prazo de cinco anos contados do fato gerador (...)(CHIMENTTI, 2010.p.105).

LUCIANO AMARO por sua vez, afirma que o inciso II do artigo 173 é causa de interrupção e suspensão do prazo decadencial, e explica que: *“Suspensão porque o prazo não flui na pendência do processo em que se discute a nulidade do lançamento, e interrupção porque o prazo recomeça a correr do início.”*(AMARO, 2007,p.407)

Com relação à Jurisprudência Pátria sobre o tema, o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA no julgamento do AgRg-REsp 1.277.854 e do AgRg-

EREsp 1.284.664, se pronunciou em alguns julgados a respeito do termo a quo do prazo decadencial, afirmando pela impossibilidade de ser aplicado em conjunto as regras do artigo 150 e 173 do CTN, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. IRPJ. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ART. 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTS. 150, § 4º, E 173 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. 1. A Primeira Seção, conforme entendimento exarado por ocasião do julgamento do Recurso Especial repetitivo 973.733/SC, Rel. Min; Luiz Fux, considera, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação, a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. 2. Havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no § 4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador). Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I, do CTN. 3. In casu, o Tribunal de origem consignou que inexistiu pagamento de tributos pela empresa, mas apenas apresentação de DCTF contendo informações sobre supostos créditos tributários a serem compensados. Agravo regimental improvido. (STJ; AgRg-REsp 1.277.854; Proc. 2011/0217348-0; PR; Segunda Turma; Rel. Min. Humberto Martins; Julg. 12/06/2012; DJE 18/06/2012).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TERMO A QUO DO PRAZO DECADENCIAL. APLICAÇÃO DA REGRA CONTIDA NO ART. 173, I, DO CTN. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO VERIFICADA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS JULGADOS COLACIONADOS. (...) 2. In casu, o acórdão recorrido afastou a decadência no tocante aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quais sejam, imposto de renda de pessoa jurídica. IRPJ - e contribuição social sobre o lucro líquido. CSLL, referentes à competência de dez. /01, com vencimento em 31/1/02, antes do qual não poderia haver o lançamento de ofício pelo fisco, transferindo para 1º/1/03 o início da contagem do prazo decadencial. 3. Já no acórdão paradigma, decidiu-se acerca da impossibilidade de aplicação conjunta dos comandos previstos nos arts. 150, § 4º e 173 do CTN, em causa apreciando o termo a quo do prazo decadencial, referente à contribuição previdenciária, com obrigação legal de recolhimento antecipado não adimplido, relativamente ao período de jan. /91 a dez. /94, o que autorizou a contagem do prazo decadencial a partir do exercício imediatamente seguinte ao do fato gerador. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (STJ; AgRg-EREsp 1.284.664; Proc. 2012/0099309-6; PE; Primeira Seção; Rel. Min. Sérgio Kukina; DJE 02/08/2013; Pág. 976).

Deste modo, denota-se que o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, § 4º, contados do fato gerador, aplica-se nos casos em que se dá a extinção do crédito tributário pela inercia do Fisco na homologação dos tributos declarados pelo contribuinte no prazo supra mencionado, ou ainda, naqueles declarados à menor sem dolo, fraude ou simulação.

No entanto, em casos de dolo, fraude ou simulação comprovada, visto que não se presumem, atrai a regra do artigo 173 inc. I do CTN, tendo em vista que, deverá o Fisco promover a competente fiscalização e o lançamento de ofício do tributo realmente devido, contados o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Já com relação a divergência doutrinária quanto a existência da interrupção e suspensão do prazo decadencial, conclui-se que, diferente da prescrição, não existe suspensão do crédito decadencial, mas sim interrupção, haja vista que nas hipóteses do artigo 173, inc. II do CTN, o prazo decadencial se reiniciará novamente da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, embora alguns doutrinadores adotem o posicionamento de que na decadência não existe nem suspensão, nem interrupção.

Por fim, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se definitivamente após 5 (cinco) anos, contados também, no caso do artigo 173, § único, da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, ou seja, a fiscalização.

5. DA POSSIBILIDADE DE INTERRUÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL

Ao contrário da prescrição que permite tanto a interrupção como a suspensão do prazo, na decadência segundo a doutrina majoritária não ocorre interrupção nem suspensão. No entanto, alguns doutrinadores entendem que é possível a interrupção do prazo decadencial em algumas hipóteses.

Com relação a decadência, consoante entendimento de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI em sua obra "*lançamento tributário*" afirma que não há interrupção, vejamos:

A decadência tributária, como a decadência no direito civil, não se interrompe. A confusão instaurada na Doutrina e no Direito Positivo brasileiro, é que a decadência tributária não é tão só relativa à relação tributária materialmente considerada: é, também, perecimento do direito subjetivo do Fisco (competência administrativa) efetuar o ato-norma administrativo de lançamento.(SANTI,2010,p.162)

Já as hipóteses de interrupção da decadência, para PAULO DE BARROS CARVALHO, afirma que ocorre da seguinte forma:

(...) contrariando as insistentes construções do direito privado, pelas quais uma das particularidades do instituto da decadência está na circunstancia de que o prazo que lhe antecede não se interrompe, nem se suspende, a postura o item II do art. 173 do Código Tributário Nacional desfaz qualquer convicção nesse sentido. Um lançamento anulado por vício formal é ato que existiu, tanto assim que foi anulado por vício de forma. Ora, a decisão final, que declare a anulação do ato nada mais faz que interromper o prazo que já houvera decorrido até aquele momento. Digamos que a decisão anulatória do ato ocorra três anos depois de iniciada a contagem regular do item I ou do parágrafo único do art. 173. O tempo decorrido (três anos) será desprezado, recomeçando novo fluxo, desta vez, quinquenal, a partir da decisão final administrativa. A hipótese interruptiva apresenta-se clara e insofismável, brigando com a natureza do instituto cujas raízes foram

recolhidas nas maturadas elaborações do Direito Privado.(CARVALHO, 2011,. p.546-547).

SACHA CARVALHO NAVARRO COÊLHO complementa que:

Em síntese, embora anômalo em relação à teoria geral da decadência, que não admite interrupções, pois que sua marcha é fatal e peremptória, o sistema do Código adotou uma hipótese de interrupção da caducidade. Mas há que entendê-la com temperamentos. Em rigor, já teria ocorrido um lançamento, e, pois, o direito de crédito da Fazenda já estaria formalizado. (COÊLHO,2009,p.778)

Posicionamento diverso, adota ANIS KFOURI JR., a respeito do tema, entendendo que não há interrupção e suspensão dos prazos decadenciais nos seguintes termos:

O CTN prevê ainda, no artigo 173, inc. II, forma de contagem diferenciada no caso de decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento efetuado, estabelecendo a data da decisão como inicial para a contagem da decadência, com o qual entendemos não se coadunar o sistema tributário pátrio, uma vez que estaríamos admitindo a suspensão ou interrupção do prazo decadencial, que sabidamente somente se aplica para a prescrição e jamais para a decadência.(KFOURI JR, 2012,p.300)

Assim sendo, considerando as duas linhas doutrinárias supra citadas, conclui-se que nas hipóteses do art. 173, inc. II do CTN, embora não reconhecido por alguns doutrinadores, é perfeitamente possível a interrupção da decadência, haja vista que o prazo se inicia por completo à partir do novo lançamento, diferente das outras hipóteses de decadência, onde uma vez iniciado com a declaração do contribuinte ou ainda pelo lançamento de ofício pelo Fisco, o prazo de 5 (cinco) anos não se interrompe.

6. DA PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Enquanto a decadência tributária diz respeito à perda do direito quando não ocorrido o lançamento, a prescrição extingue pretensão de cobrança do crédito tributário.

Atualmente, a prescrição no Direito Tributário Brasileiro vem definida no artigo 174 do Código Tributário Nacional, que assim estabelece: *“A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”*.

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO² conceitua e diferencia a decadência da prescrição de forma minuciosa nos seguintes termos:

Os atos jurídicos sujeitados a tempo certo, se não praticados, precluem. Os direitos, se não exercidos no prazo assinalado aos seus titulares pela lei, caducam ou decaem. As ações judiciais, quando não propostas no espaço de tempo prefixado legalmente, prescrevem. Se um direito, para aperfeiçoar-se, depende de um ato jurídico que não é praticado

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**.Op.cit.p.775.

(preclusão), acaba por perecer (caducidade ou decadência). Se um direito não auto-executável precisa de uma ação judicial para efetivar-se, não proposta esta ou proposta a destempo, ocorre a prescrição, gerando a oclusão do direito, já que desvestido da possibilidade da ação. E a cada direito corresponde uma ação (...).(COELHO, 2009, p.775)

Com relação à contagem dos prazos prescricionais, ANIS KFOURI JR.³ assim nos ensina:

Considerando que o artigo 174 do CTN estabelece que o prazo para prescrição tem início com a constituição definitiva do crédito tributário e, considerando que o § 4º do artigo 150 do mesmo Código estabelece que a homologação do tributo ocorre somente decorridos 5 anos do fato gerador, chegou-se a conclusão lógica, em breve resumo, que a partir do fato gerador seriam aplicáveis 5 anos para sua constituição definitiva e a partir de então o prazo de 5 anos previstos no art.174 relativo a prescrição, interpretação que ficou conhecida como 5 +5.(KFOURI JR, 2012,p.302).

SACHA CALMON NAVARRO COELHO, a respeito da contagem do prazo prescricional assim complementa:

(...) Nem se olvide de que a confissão em DIREITO TRIBUTÁRIO é relativa. A obrigação é ex lege. Depende de lei, e não da confissão do sujeito passivo. Este o momento adequado para se inserir a figura do lançamento, em DIREITO TRIBUTÁRIO, como ponto de separação (divorcium aquarium) entre os prazos de decadência e os prazos de prescrição, da seguinte forma: Do fato gerador da obrigação até o ato jurídico do lançamento ou até o dia previsto para o pagamento, correm os prazos decadenciais. Depois do lançamento e/ou durante todo o tempo de sua revisão (se houver), já não correm os prazos de decadência, nem podem correr os prazos de prescrição, que só há prescrição se inexistirem obstáculos ab extra. Pelo princípio da actio nata, ou seja, para que prescreva o direito de ação, é necessário que o autor possa exercê-lo livremente. A sua inércia e mais o fugir do tempo redundam na prescrição. O direito não socorre aos que dormem. Isto posto, definitivo o lançamento, começam a correr os prazos de prescrição.(...)(COELHO, 2009,p.780).

Assim, com relação a contagem do prazo prescricional de cinco anos em relação a cobrança dos créditos tributários, ressalvadas as hipóteses de interrupção e suspensão, inicia-se com a constituição definitiva do crédito tributário pelo lançamento definitivo, quando da ausência de recurso administrativo e pagamento no prazo legal de 30 (trinta) dias pelo contribuinte.

7. DAS CAUSAS DE INTERRUPTÃO E SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO

Enquanto a suspensão da prescrição é a paralisação do curso do processo no estado em que se encontra, impedindo o exercício do direito do Fisco em prosseguir com a Execução Fiscal até que ocorra alguma causa para que determine o prosseguimento do feito, a partir da suspensão, a interrupção se dá quando o prazo prescricional flui até o determinado momento da

³ KFOURI JR, ANIS,op.cit.p.302.

paralisação, iniciando-se novamente a contagem do prazo de 5 (cinco) anos, ou seja, começa do zero.

As hipóteses de suspensão do prazo prescricional, vem estampada no artigo 150 do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL que assim dispõe:

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

As causas de interrupção também vem expressamente descritas no art. 174 do Código Tributário Nacional nos seguintes termos:

“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;
 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.”

Sobre as causas de interrupção da prescrição HUGO DE BRITO MACHADO afirma que:

a interrupção da prescrição tem por fundamento um ato do titular do direito que consubstancia o seu exercício e, assim, indica haver cessado a inércia, que é fundamento da prescrição. Ou, então, um ato do devedor, de inequívoco reconhecimento do direito do credor”.
 (MACHADO, 2008,p.67).

Com relação a suspensão, há quem sustente que as hipóteses elencadas no artigo 151 do CTN não se referem a suspensão do prazo prescricional, mas sim a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Neste sentido, LUCIANO AMARO leciona que a suspensão pode ocorrer mesmo antes do lançamento, não pressupondo a existência do crédito tributário, nos seguintes termos:

(...)o que suspende, portanto, é o dever de cumprir a obrigação tributária, ou por que o prazo para pagamento foi prorrogado ou porque um litígio se esteja instaurando sobre a legitimidade da obrigação, e esse litígio seja acompanhado de alguma medida que impede a prática de atos do sujeito ativo no sentido de exigir o cumprimento da obrigação.(AMARO,2007.p.378).

A respeito da interrupção da prescrição, PAULO DE BARROS complementa: “A prescrição como fato jurídico que é, não se interrompe nem se suspende. Aquilo que se interrompe é o intervalo de tempo que, associado à

inercia do titular da ação, determina o surgimento do fato prescricional.” (CARVALHO,2003,p. 465-467)

Complementa ainda o renomado Autor⁴ a respeito da interrupção e suspensão da prescrição:

As causas previstas no parágrafo único do art. 173, uma vez ocorridas, tem a força de interromper o fluxo temporal que termina com a prescrição. Interrompido o curso do tempo, cessa a contagem, começando tudo novamente, isto é, computando-se mais cinco anos. (...) Suspensão no curso prescricional não é a mesma coisa que suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Frequentemente deparamos com a confusão das duas realidades jurídicas, nas obras de bons autores. Para que se suspenda o lapso de tempo que leva à prescrição é imperativo lógico que ele se tenha iniciado, e, nem sempre que ocorre a sustação da exigibilidade, o tempo prescricional já terá começado a correr. (CARVALHO,2011,p.550-551)

Desta forma, verifica-se que, a prescrição se interrompe nos casos expressamente previstos no artigo 174 do CTN, mas nem sempre falamos em suspensão da prescrição em execução fiscal, pois nas hipóteses elencadas no artigo 151 do CTN, consta expressamente a suspensão do crédito tributário e não o prazo prescricional no curso da Execução Fiscal.

Porém entende-se que, nas hipóteses de serem aplicadas o artigo 151 do CTN no curso de Execução Fiscal, a prescrição desta restará suspensa pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário, voltando a correr normalmente a partir da cessação da causa suspensiva, como por exemplo, em casos de antecipação de tutela concedida a fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário com posterior revogação, a exigibilidade restará suspensa até que seja revogada, sendo que após a revogação, o prazo prescricional não se reiniciará, mas sim, continuara de onde parou.

8. DA APLICABILIDADE DA LEI COMPLEMENTAR 118/2005 SEGUNDO OS POSICIONAMENTOS DO STJ E STF

8.1. DA INTERRUPTÃO DA PRESCRIÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 174, INC. I DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Antes do advento da Lei Complementar 118/2005, a redação dada ao inciso I do artigo 174, era a seguinte:

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 –pela citação pessoal feita ao devedor.” (grifo nosso)

Com isso, havia um certo privilégio aos Executados, que se utilizavam da redação anterior prevista no artigo 174, inc. I, para se esquivarem da citação, até que o crédito tributário fosse totalmente extinto pela prescrição.

Posteriormente, com o advento da Lei 118/2005, houve alteração no artigo 174, inc. I do CTN, passando a nova redação nos seguintes termos:

⁴ Idem.p.469.

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; (grifo nosso).

A partir daí, houve grande polêmica em relação ao marco prescricional das Execuções Fiscais que estavam ajuizadas antes da Lei Complementar 118/2005 e que não haviam logrado êxito na citação do Executado, tendo em vista que pelo princípio da legalidade e segurança jurídica no âmbito tributário consoante o artigo 105 do CTN, deveria ser aplicada a nova Lei imediatamente, mas pelo princípio do *“tempus regit actum”*, aplicável as Execuções ajuizadas anteriores a Lei complementar 118/2005, não poderia retroagir pois isto somente implicaria em prejuízo ao Executado.

A polêmica foi alvo de grandes divergências de nossos Tribunais Pátrios, restando por fim estabelecida pelo Superior Tribunal de Justiça que fosse aplicável a Lei anterior nas execuções fiscais propostas antes da vigência da Lei Complementar 118/2005, e que fosse aplicada esta última nas execuções fiscais propostas a partir de 09 de junho de 2005, data de início de sua vigência.

A discussão se estendeu mais ainda, quando o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA entendeu e pacificou entendimento de que na interpretação do artigo 174, inc. I do CTN, deveria ser aplicado o artigo 219, §1º do CPC, o qual estabelece que: *“A interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação.”*

Neste sentido, o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, ao julgar embargos declaratórios a fim de esclarecer dúvidas sobre a questão, exemplificou a contagem dos prazos prescricionais estabelecendo os seguintes critérios:

PROCESSUAL CIVIL. NULIDADE DO JULGAMENTO DOS EMBARGOS DECLARATÓRIOS. OMISSÃO SOBRE PONTOS RELEVANTES. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC CONFIGURADA. 1. De acordo com o art. 535, II, do CPC, os embargos declaratórios são cabíveis quando for omitido ponto sobre que se devia pronunciar o juiz ou tribunal. 2. Nos presentes autos de execução fiscal, ao interpor apelação cível contra a sentença que havia decretado a prescrição, a Procuradoria da Fazenda Nacional sustentou a não-consumação do prazo prescricional. O Tribunal de origem, ao confirmar a sentença, considerou a data de vencimento do crédito tributário como termo inicial do prazo prescricional quinquenal. A despeito da oposição dos embargos declaratórios, o Tribunal de origem manteve-se omissa, seja em relação à ausência de documento que ateste a data de entrega da declaração do crédito tributário - data esta relevante para se definir o termo inicial do prazo prescricional, seja no que diz respeito a quem incumbe o ônus da prova, no processo de execução fiscal, acerca da data de entrega da declaração em comento. 3. Para evidenciar a relevância dos pontos tidos como omissos, basta considerar que, segundo a orientação firmada pela Primeira Seção desta Corte, em recurso representativo da controvérsia (RESP 1.120.295/SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 21.5.2010): a) os créditos tributários decorrentes de declaração prestada pelo contribuinte e não-pagos na data do vencimento da obrigação, após a entrega da declaração, conferem ao Fisco a prerrogativa de exigir o pagamento do crédito tributário declarado, pois a entrega da declaração corresponde à constituição definitiva do crédito tributário, iniciando-se, a partir daí, o prazo prescricional de cinco anos para a sua cobrança, salvo se ainda não

estiver vencido; b) o exercício do direito de ação pelo Fisco, por intermédio de ajuizamento da execução fiscal, conjura a alegação de inação do credor, revelando-se incoerente a interpretação segundo a qual o fluxo do prazo prescricional continua a escoar-se, desde a constituição definitiva do crédito tributário, até a data em que se der o despacho ordenador da citação do devedor (ou até a data em que se der a citação válida do devedor, consoante a anterior redação do inciso I, do parágrafo único, do artigo 174, do CTN); c) o CPC, no § 1º de seu art. 219, estabelece que a interrupção da prescrição, pela citação, retroage à data da propositura da ação, o que, na seara tributária, após as alterações promovidas pela Lei Complementar 118/2005, conduz ao entendimento de que o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado retroage à data do ajuizamento do feito executivo, a qual deve ser compreendida no prazo prescricional. 4. Recurso Especial provido para decretar a nulidade do acórdão que rejeitou os embargos declaratórios, determinando-se ao Tribunal de origem que proceda a um novo julgamento de tais embargos, com efetivo pronunciamento sobre os pontos tidos como omissos. (STJ; REsp 1.304.612; Proc. 2012/0011685-1; GO; Segunda Turma; Rel. Min. Mauro Campbell Marques; Julg. 20/03/2012; DJE 26/03/2012) (grifo nosso).

O posicionamento mais recente do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA por ocasião de julgamento de recurso repetitivo a respeito do tema vem sendo neste mesmo sentido:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. APLICABILIDADE DO § 1º DO ART. 219 DO CPC À EXECUÇÃO FISCAL PARA COBRANÇA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE DISPOSIÇÃO EXPRESSA DO ART. 174 DO CTN, QUE DEVE SER INTEGRADO NA FORMA DO ART. 108 DO CTN. ORIENTAÇÃO FIRMADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. AUSÊNCIA DE CULPA DA EXEQUENTE NA DEMORA DA CITAÇÃO. 1. Em relação ao termo ad quem da prescrição para a cobrança de créditos tributários, a primeira seção do STJ, ao julgar como recurso representativo da controvérsia o RESP 1.120.295/sp (rel. Min. Luiz Fux, DJE de 21.5.2010), estabeleceu que a prescrição para a cobrança do crédito tributário se interrompe pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal (redação dada pela Lei complementar n. 118/2005) ou pela citação pessoal feita ao devedor (redação original do CTN), retroagindo à data da propositura da ação (art. 219, §1º, do CPC). 2. Muito embora o CTN no seu art. 174, a exemplo do CPC, eleja expressamente o suporte fático hipotético para haver a interrupção do prazo prescricional (citação ou despacho), ele é omissivo em relação ao momento da produção de seus efeitos, pois não estabelece uma data para tal. Essa data, seja por emprego da analogia, por emprego da equidade ou dos princípios gerais de direito público (fórmula prevista no art. 108, I, III e IV, do próprio CTN) pode e deve ser buscada no CPC que estabelece expressamente em seu art. 219, §1º, como sendo "a data da propositura da ação". Sendo assim, não há equívoco ou conflito normativo algum em interpretar-se o art. 174, do CTN, em combinação com o art. 219, §1º, do CPC. 3. No caso, ao considerar que não se aplicaria à execução fiscal de créditos tributários o § 1º do art. 219 do CPC, o tribunal de origem acabou por contrariar a disposição legal em questão, deixando de observar, ainda, a especial eficácia vinculativa da orientação firmada em recurso representativo da controvérsia. 4. É indiferente às normas aplicáveis (art. 174, parágrafo único, I, do CTN c/c art. 219, §1º, do CPC) e ao caso concreto que a corte de origem

tenha firmado pressuposto fático no sentido de que a demora na citação não pode ser imputada ao poder judiciário. (...) (STJ; AgRg-REsp 1.392.745; Proc. 2013/0214318-2; RS; Segunda Turma; Rel. Min. Mauro Campbell Marques; DJE 31/03/2014)

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. INTERRUÇÃO, COM A CITAÇÃO DO DEVEDOR, QUE RETROAGE À DATA DE AJUIZAMENTO. ART. 219, § 1º, DO CPC. INAPLICABILIDADE QUANDO A DEMORA DA CITAÇÃO É IMPUTADA AO EXEQUENTE. PRECEDENTES. 1. A primeira seção, no julgamento do RESP 1.120.295/SP, submetido ao regime dos recursos repetitivos, firmou entendimento no sentido de que o art. 174 do Código Tributário Nacional deve ser interpretado em conjunto com o disposto no art. 219, § 1º, do código de processo civil, de modo que "o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado retroage à data do ajuizamento do feito executivo, a qual deve ser empreendida no prazo prescricional. (...) destarte, a propositura da ação constitui o dies ad quem do prazo prescricional e, simultaneamente, o termo inicial para sua recontagem sujeita às causas interruptivas previstas no artigo 174, parágrafo único, do CTN." (REsp 1.120.295/SP, Rel. Min. Luiz fux, primeira seção, julgado em 12.5.2010, dje 21.5.2010). 2. A retroação da citação, segundo o art. 219, § 1º, do CPC, não ocorre quando a demora é imputável exclusivamente ao fisco. Precedentes: RESP 1.228.043/RS, Rel. Min. Mauro campbell marques, segunda turma, julgado em 15.2.2011, dje 24.2.2011; AGRG no AGRG no RESP 1.158.792/SP, Rel. Min. Benedito Gonçalves, primeira turma, julgado em 9.11.2010, dje 17.11.2010. 3. A verificação de responsabilidade pela demora na prática dos atos processuais implica indispensável reexame de matéria fático-probatória, o que é vedado em sede de Recurso Especial, sob pena de violação da Súmula 07/STJ. Precedente: RESP 1.102.431/RJ, Rel. Min. Luiz fux, primeira seção, dje 1.2.2010, submetido ao regime dos recursos repetitivos (art. 543 - C do CPC). Agravo regimental improvido. (STJ; AgRg-AREsp 22.573; Proc. 2011/0151893-2; BA; Segunda Turma; Rel. Min. Humberto Martins; DJE 30/09/2013; Pág. 1074)

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL por sua vez, declarou inconstitucional os artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 118/2005, fixando o prazo prescricional de 5 (cinco) anos nas ações ajuizadas à partir de 09 de junho de 2005, data de vigência da Lei 118/05, nos seguintes termos:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. Inconstitucionalidade dos arts. 3º e 4º, segunda parte, da Lei complementar n. 118/2005. Precedente: recurso extraordinário n. 566.621. Prazo prescricional de cinco anos para ajuizamento de ações a partir de 9 de junho de 2005. Ausência de razões novas. Precedentes. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (STF; RE-AgR 722.497; RJ; Segunda Turma; Relª Minª Carmen Lúcia; Julg. 11/02/2014; DJE 24/02/2014; Pág. 45).

Assim verifica-se que com relação à interrupção prevista no artigo 174, inc. I do CTN, existem dois marcos temporais para o início da contagem do prazo prescricional de 5 (cinco) anos, a primeira é a data da constituição definitiva do crédito tributário e a segunda é a data do despacho do Juiz que ordenar a citação

que deverá retroagir até a data do ajuizamento nos termos do artigo 219, § 1º do CPC, consoante entendimento atual do STJ e a nova redação dada pela Lei 118/2005. Por fim, em outros casos em que a ação foi proposta antes da data de 09/06/2005, aplica-se a Lei anterior, contando-se o início do prazo da data da citação do devedor.

9. DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE – APLICABILIDADE E CRÍTICAS DOUTRINÁRIAS E JURISPRUDENCIAL:

A prescrição intercorrente ao contrário da prescrição comum do direito tributário, diz respeito a perda do prazo da Fazenda Pública prosseguir com a cobrança do crédito pela execução fiscal, não se trata de prescrição prevista no artigo 174 do CTN, mas sim, da prescrição prevista no § 4º do artigo 40 da Lei de Execuções Fiscais 6.830/90.

Na realidade, o termo “prescrição intercorrente”, não se encaixa num conceito real de prescrição, tendo em vista que o termo “prescrição” significa a perda do direito de ação ou da pretensão. No entanto, o conceito da prescrição intercorrente vem estabelecido no § 4º do artigo 40 da Lei de Execuções Fiscais nº 6.830/90 (Lei Ordinária), que assim estabelece:

“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.

§ 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.”

Em consonância a referida Lei, o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA editou a Súmula 314, que assim determina: *“Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.”*

Consoante o referido artigo e o posicionamento do STJ, denota-se que o prazo da prescrição intercorrente se inicia após um ano de suspensão do processo sem a localização do devedor, competindo ao Juiz após findo este prazo, a remessa dos autos ao arquivo provisório. Assim, passando-se 5 (cinco) anos, e após ouvida a Fazenda Pública, a execução fiscal será extinta pela denominada prescrição intercorrente.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO a respeito da interrupção da prescrição intercorrente afirma que se dá no curso do processo judicial nos seguintes termos:

Diferentemente da decadência, a prescrição pode ser interrompida e suspensa, podendo inclusive dar-se a chamada prescrição intercorrente, já iniciando o processo judicial, por inércia ou descaso da parte (perda do direito da ação já posta em juízo).(COELHO, 2009,p.779)

ANIS KFOURI JR⁵ descreve a tradução da prescrição intercorrente e critica a sua não aplicação no processo administrativo. Neste sentido:

A prescrição intercorrente traduz, portanto, a materialização do princípio da segurança jurídica, na medida em que impede a continuação eterna de um processo, bem como, o brocado jurídico *dormientibus non succurri jus* (o direito não socorre os que dormem) estabelecendo assim uma consequência para a falta de manifestação da parte interessada. Contudo, se na esfera judicial sua aceitação é comum e normalmente aceito, na esfera do contencioso administrativo este instituto não tem sido aceito, sob a alegação de ausência de previsão legal de forma expressa.(KFOURI JR, 2012,p.303)

No entanto, há quem diga que o § 4º do artigo 40 da Lei 6.830/90 é inconstitucional, tendo em vista que conforme expressamente previsto no artigo 146, III, b da Constituição Federal, as normas sobre prescrição e decadência somente podem ser modificadas por lei complementar.

Neste sentido, o autor RICARDO CUNHA CHIMETTI, critica a aplicação da prescrição intercorrente nos seguintes termos:

Há de se observar que qualquer entendimento sobre prescrição tributária fundado em lei ordinária é passível de questionamentos, pois nos termos, do art. 146, inc. III, b da Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre prescrição e decadência em matéria tributária. Para quem milita em favor dos executados, parece-me que a tese mais conveniente é aquela que interpreta o art. 40 da LEF como lei processual, ou seja, matéria passível de ser disciplinada por lei ordinária. Aliás, a Lei Ordinária n. 11.280, de 16-2-2006, inseriu o § 5º ao art. 219 do Código de Processo Civil, de forma que a partir da sua vigência em qualquer caso a prescrição pode ser reconhecida de ofício pelo juiz. (...) Já para quem atua em prol da fazenda exequente, a tese que melhor preserva o crédito tributário é aquela que somente admite lei complementar para disciplinar a matéria, interpretação que limita as regras do art. 40 da LEF às execuções fiscais de crédito não tributário.(...) (CHIMENTI, 2010,p.108).

No entanto o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, ao ser provocado a se manifestar sobre a inconstitucionalidade do § 4º do artigo 40 da Lei de Execução Fiscal, entendeu pela aplicabilidade do art. 40, § 4º, da Lei de Execuções Fiscais e ainda do art. 219, § 5º, do Código de Processo Civil e, sob o fundamento de que são normas de caráter processual e apenas permitem o reconhecimento de ofício da prescrição, complementando ainda que seria desnecessário a intimação da FAZENDA PÚBLICA após o decurso de 5 (cinco) anos do arquivamento provisório, aplicando ao caso a previsão do artigo 219, § 5º do CPC, entendendo que o Juiz poderá decretar a prescrição intercorrente de ofício. Neste sentido:

⁵ KFOURI JR, Anis, op. cit.p.303.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CARACTERIZADA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE INOCORRÊNCIA. PRESCRIÇÃO. DECRETAÇÃO DE OFÍCIO. ART. 219, § 5º, DO CPC, REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 11.280/2006. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES DECLARAÇÃO INCIDENTAL DE INCONSTITUCIONALIDADE. DESCABIMENTO. 1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide fundamentadamente as questões essenciais ao julgamento da lide. 2. O § 4º do artigo 40 da Lei nº 6.830/80, incluído pela Lei nº 11.051/2004, trata de prescrição intercorrente e pressupõe execução fiscal suspensa e arquivada por não ter sido localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o que não se amolda ao caso dos autos. 3. Na vigência da Lei nº 11.280/2006, que deu nova redação ao § 5º do artigo 219 do Código de Processo Civil, é possível ao juiz decretar a prescrição de ofício. 4. Os arts. 219, § 5º, do Código de Processo Civil e 40, § 4º, da Lei de Execuções Fiscais são normas de caráter processual e apenas permitem o reconhecimento de ofício da prescrição, não veiculando qualquer matéria que diga respeito às normas gerais de prescrição, tais como as formas de interrupção, suspensão, termo inicial, prazo prescricional, etc., essas sim normas que necessitam de Lei Complementar para produzir efeitos no mundo jurídico. 5. Desnecessário declarar a inconstitucionalidade do § 4º do art. 40 da LEF, pois não se deixou de aplicar a norma por inconstitucional, mas pela impossibilidade de incidência desse dispositivo no caso concreto. 6. Recurso Especial não provido.” (STJ; REsp 1.128.099; Proc. 2009/0047536-6; RO; Segunda Turma; Rel^a Min^a Eliana Calmon Alves; Julg. 03/11/2009; DJE 17/11/2009).

Assim sendo, verifica-se que a prescrição intercorrente, embora tenha previsão legislativa flagrantemente inconstitucional uma vez que somente Lei complementar poderia tratar da matéria de prescrição tributária, vem sendo acolhida pelo Superior Tribunal de Justiça e demais Tribunais Pátrios, sendo aplicável somente nas Execuções Fiscais em curso, com início do prazo contados de 1 (um) ano do arquivamento provisório, finalizando-se quando findo 5 (cinco) anos, desde que antes de seu arquivamento, sendo necessário antes da extinção pela prescrição, a manifestação da Fazenda Pública.

Por fim, a prescrição intercorrente somente é verificada na hipótese de restar paralisado o processo por mais de cinco anos, após ter ficado suspenso por um ano, em decorrência de manifesta inércia da Fazenda Pública, em proceder às medidas judiciais necessárias ao prosseguimento da Execução Fiscal.

10. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto objetivando uma melhor análise e compreensão das exposições demonstradas neste trabalho acerca do tema PRESCRIÇÃO E DECADENCIA DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, podemos concluir que, no que tange a obrigação tributária e a constituição do crédito tributário, a primeira nasce com a ocorrência do fato gerador, enquanto a segunda, com o lançamento do crédito tributário.

O lançamento, independentemente da vasta discussão doutrinária quanto a sua natureza jurídica, pois alguns doutrinadores entende que é ato e outro procedimento, quando se torna definitivo o lançamento, ou seja, não comportar qualquer recurso na via administrativa, decorrido o prazo para pagamento do

crédito tributário após notificação do contribuinte, ocorre à formalização do crédito tributário em favor da Fazenda Pública, sendo este o marco inicial do prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário pelo Fisco.

O lançamento pode ser anulado por vício formal e se isto ocorrer dentro do prazo decadencial, o Fisco poderá lançar novamente objetivando a cobrança daquele crédito tributário, hipótese esta, que iniciara novo prazo decadencial de 5 (cinco) anos para a cobrança do crédito tributário, daí por que, falamos na possibilidade de interrupção do prazo decadencial.

São três as espécies de lançamentos tributários estabelecidas no Código Tributário Nacional: lançamento por declaração ou misto, quando depende de declaração do contribuinte sem a obrigação do pagamento antecipado; lançamento direto ou de ofício, é aquele lançado diretamente pelo Fisco sem nenhuma contribuição do contribuinte; e lançamento por homologação ou autolancamento, quando o contribuinte tem o dever de calcular o tributo e antecipar o seu pagamento sem prévio exame do Fisco, como por exemplo, imposto de renda.

Em apertada síntese, conclui-se que a decadência diz respeito ao prazo do direito material para constituição do crédito tributário, seja a partir da declaração do contribuinte, seja do lançamento pelo Fisco. No que se refere à prescrição, esta diz respeito a perda do prazo processual para ingressar com a ação de cobrança do crédito tributário, ou seja, a perda da pretensão de exercer o direito de cobrança após o lançamento.

Assim, o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para o lançamento do crédito tributário, é contado da seguinte forma: à partir do fato gerador da obrigação tributária nos tributos em que o contribuinte quando obrigado, deixe de declarar; à partir da declaração do contribuinte nos tributos que declarou, mas não pagou ou pagou a menor; ou ainda, à partir do lançamento de ofício pela Fazenda Pública, quando da ausência de declaração pelo contribuinte nos casos em que deveria declarar.

No entanto, na hipótese de pagamento a menor, haverá decadência no mesmo prazo, mas o prazo se iniciará no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento deveria ter sido efetuado (o exercício em que ocorrer o fato gerador).

Conforme o parágrafo único do artigo 173, o direito da Fazenda Pública se extinguirá definitivamente no prazo de 5 (cinco) anos, 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, ou seja, conta-se à partir da notificação do Contribuinte de que se iniciará um procedimento fiscalizatório por exemplo.

Por fim, em casos de dolo, fraude ou simulação comprovada, deverá o Fisco promover a competente fiscalização e o lançamento de ofício do tributo realmente devido, contados o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Com relação à divergência doutrinária quanto a existência da interrupção e suspensão do prazo decadencial, conclui-se que, diferente da prescrição, não existe suspensão do crédito decadencial, mas existe sim interrupção, haja vista que nas hipóteses do artigo 173, inc. II do CTN, o prazo decadencial se reiniciará novamente da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado, embora alguns doutrinadores adotem o posicionamento de que na decadência não existe nem suspensão, nem interrupção.

Assim, com relação a contagem do prazo prescricional de cinco anos em relação à cobrança dos créditos tributários, ressalvadas as hipóteses de interrupção e suspensão, inicia-se com a constituição definitiva do crédito tributário pelo lançamento definitivo, quando da ausência de recurso administrativo e pagamento no prazo legal de 30 (trinta) dias pelo contribuinte.

Com relação a suspensão e interrupção da prescrição, conclui-se que, a prescrição se interrompe nos casos expressamente previstos no artigo 174 do CTN, mas nem sempre falamos em suspensão da prescrição em execução fiscal, pois nas hipóteses de serem aplicados o artigo 151 do CTN no curso de Execução, a prescrição restará suspensa pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário, voltando a correr normalmente a partir da cessação da causa suspensiva, diferente da interrupção que o prazo se inicia do zero.

Ainda, com relação as causas interruptivas da prescrição, houve polêmica a respeito da aplicabilidade da Lei 118/2005, que alterou a redação dada ao artigo 174, inc.I, uma vez que a redação anterior determinava que se daria a interrupção da prescrição pela citação do Executado. No entanto, com o advento da referida Lei, restou estabelecido que seria pelo despacho do Juiz. A questão foi objeto de recurso repetitivo no STJ, restando pacificada a aplicabilidade da nova Lei nas ações ajuizadas posteriormente a data de 09/06/05, complementando ainda que o despacho que determinar a citação retroagirá a data da propositura da ação, permanecendo a aplicação da Lei anterior apenas para as ações propostas antes daquela data.

Por fim, verifica-se que embora tenha previsão legislativa flagrantemente inconstitucional, uma vez que somente a Lei complementar poderia tratar da matéria de prescrição tributária conforme estabelece o artigo 146 da Constituição Federal, a prescrição intercorrente vem sendo acolhida pelo Superior Tribunal de Justiça e demais Tribunais Pátrios, sendo aplicável somente nas Execuções Fiscais em curso, com início do prazo contados de 1 (um) ano do arquivamento provisório, e mais 5 (cinco) anos, ocasião em que será arquivado o feito pela prescrição intercorrente, após manifestação da Fazenda Pública.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**.11.ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**.13 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2. ed. revista e ampliada. São Paulo:Malheiros, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e Lei de Responsabilidade Fiscal/Ricardo Cunha Chimenti**.13.ed.reform.São Paulo:Saraiva,2010.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso De Direito Tributário Brasileiro**.10ªed. Rio de Janeiro. Editora Forense. 2009.
- DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. 25 Ed. São Paulo, Saraiva, 2008.
- FRANÇA, REGINALDO de. **Fiscalização Tributária - Prerrogativas e Limites**. 1ª ed. Juruá. 2003.
- KFOURI Jr, Anis. **Curso de Direito Tributário**.2 ed. São Paulo: Saraiva.2012.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**.28 ed. São Paulo: Malheiros,2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. **O Parcelamento como Causa de Suspensão e de Interrupção da Prescrição no Código Tributário Nacional**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 148, p.67, jan. 2008.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- SANTI, Marcos Dinis de. **Lançamento Tributário**. 3 ed.Editora Saraiva.2010.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo:Max Limonad, 2000.