

Prescrição e decadência no direito tributário. Uma análise sob o enfoque dos artigos 150, § 4º e 173, I do CTN

Marcos Alexandre Araújo Pinheiro

http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=19351

INTRODUÇÃO

O presente artigo é um resumo que visa abordar os fenômenos da prescrição e da decadência no direito tributário. Com enfoque nos artigos 150, §4º e 173, I do CTN. A dúvida paira não só no campo teórico, mas também no campo prático. A prescrição possui um papel de relevância notória no sistema jurídico como um todo. Isso porque, adstrito ao tempo, resolve lides de forma automática de ofício ou por provocação. É matéria de ordem pública que controla a eficiência da atividade jurídica evitando a perpetuação *ad eternum*, de pretensões jurídicas. Da mesma forma garante a segurança jurídica, princípio de solar importância. Consubstanciado sob seio constitucional a qual garante a razoável duração do processo e do devido processo legal.

A Decadência da mesma forma que a prescrição extingue o crédito tributário, conforme o artigo 156, V do CTN. Nesse instituto importa mencionar desde já algumas características. A decadência atinge o direito subjetivo do sujeito ativo, nesse caso o fisco poderá ser federal, estadual ou municipal. Somente pode-se falar em decadência antes do lançamento. Aplica-se a decadência os princípios da legalidade e da segurança jurídica. Em tese, se houver decadência não haverá prescrição. O tributo atingido pela decadência poderá ser restituído (SABBAG, 2016).

A decadência é a perda do direito de lançar o que ensejaria a constituição do crédito tributário. O Estado não pode permanecer eternamente com esse direito por inércia em fazer o lançamento. Assim, em razão do não pagamento do tributo devido, o Estado deve lançar, efetivar o crédito em um período de tempo a qual será maior detalhado alhures.

O presente trabalho foi desenvolvido por meio de pesquisa bibliográfica com maior ênfase em jurisprudência, pelo método dedutivo de abordagem tendo em vista solucionar entendimentos uniformizando, epistemologias de cunho doutrinário referente a temas duvidosos, como é o caso, que exigem um suporte majoritário jurídico de decisão que fora dele, deixam espaço para interpretações soltas.

Ressalte-se, no entanto, que o presente trabalho não tem o condão, muito menos audácia, de dirimir todos os pontos exaurindo o tema. Mas sim, elucidar a matéria restrita a qual se deu a pesquisa de forma básica, objetiva, haja vista carecer o tema de estudos mais robustos adequando a sistemática teórica à prática.

1. LANÇAMENTO E SUAS MODALIDADES. [...]

Em análise do presente chega-se a uma conclusão bastante simples. **Só a Administração faz lançamento!** Sujeito passivo não lança. Por meio dessa premissa, pode surgir a seguinte indagação; Se é privativo da autoridade administrativa, como o sujeito passivo pode constituir o crédito tributário? O sujeito passivo pode constituir o crédito tributário de outras maneiras, por exemplo, por meio de declaração, que não é lançamento tributário. Isso de nenhuma forma ofende o citado artigo acima.

De outra forma tomando o raciocínio supra como escopo subentende-se sob parâmetros lógicos que a constituição do crédito tributário não é privativa da Administração, apenas a constituição pelo lançamento. [...]

Na mesma senda, o lançamento é um ato por meio do qual se declara a obrigação tributária proveniente do fato gerador a qual possui efeitos *ex tunc*, em consonância com o princípio da irretroatividade tributária (SABBAG, 2016). O fato gerador opera com efeitos *ex nunc*, pois é um ato constitutivo, criador de direitos e deveres. Por isso que o lançamento constitui o crédito tributário revestindo-o de feição constitutiva do crédito. Portanto, em consonância com os dois posicionamentos conceituais simetricamente chega-se a conclusão de que o lançamento possui natureza mista, constitutivo (do crédito tributário) e declaratório (da obrigação tributária).

Repisa-se que o lançamento é um ato administrativo vinculado, não auto executório e privativo do Fisco, podendo haver tão somente uma participação maior ou menor do contribuinte no ato de lançar.

1.2. Lançamento por Homologação [...]

Em síntese apertada, mas não menos brilhante a Ministra do Superior Tribunal de Justiça Eliana Calmon no Resp nº 279.473 – SP aduz em seu voto que;

“o lançamento por homologação, próprio dos tributos indiretos, opera-se pelo ato da autoridade administrativa que tomando conhecimento da antecipação de pagamento pelo sujeito passivo, expressamente a homologa”. [...]

Nessa hipótese de lançamento por homologação, a lei atribuiu ao contribuinte, toda a série de tarefas necessárias a constituição do crédito. O STJ editou a Súmula 436 nos seguintes termos;

A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer providencia por parte do Fisco”. (negritei)

Assim, é um dever do contribuinte do imposto fazer às vezes do fiscal, ou seja, o próprio contribuinte se autofiscaliza emitindo documento fiscal, escritura livros em que demonstrem a determinação da base de cálculo obtendo o produto pela alíquota, apurando o montante devido, sendo obrigado a recolher, sem interferência da Fazenda Pública.

1.3. Lançamento por Declaração [...]

Previsto no art. 147 do CTN em síntese ao que consta no parágrafo supra, ocorre o seguinte nos lançamentos por declaração. Quem realiza o fato gerador é o sujeito passivo. Com a realização do fato gerador, nasce a obrigação tributária acessória, que são as informações que deve prestar a administração por meio da declaração. A Administração com base nas informações contidas na declaração faz o lançamento e o sujeito passivo efetua o pagamento o que gera a extinção do crédito tributário. [...]

1.4. Lançamento de ofício [...]

Ele é unilateral porquanto participa do lançamento apenas a autoridade administrativa. Um exemplo sobre esta modalidade de lançamento é o IPTU, na qual a própria autoridade verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e propõe a aplicação da pena cabível, se for o caso. [...]

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

O caput do artigo traz duas hipóteses de lançamento de ofício; 1) lançamento efetuado de ofício, 2) lançamento revisto de ofício que são duas hipóteses diferentes, senão vejamos.

Como o próprio caput aduz, o lançamento pode ser efetuado por iniciativa da Administração ou numa hipótese de revisão de lançamento anterior. Situações diferentes que podem motivar o lançamento de ofício: Na própria competência do lançamento, da natureza do lançamento de ofício ou na situação de lançamento de ofício que já fora feito. Nessa revisão o resulta será outro lançamento de ofício. [...]

Nesse ponto, a corte superior (STJ) vem decidindo que o contribuinte poderá impugnar o lançamento dos tributos, mesmo nos casos que for efetuado com base em suas próprias declarações sem auto de infração. A corte entende que é uma possibilidade prevista no CTN que não distingue qual tipo de lançamento pode ser objeto de impugnação. [...]

A decisão é por demais importante já que, durante o julgamento da impugnação que pode durar até quatro anos, a exigibilidade do crédito tributário respectivo ficaria suspensa e o contribuinte tem direito a “certidão negativa”.

“TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO COM BASE NA DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE - ERRO - IMPUGNAÇÃO – POSSIBILIDADE - APLICAÇÃO DA REGRA DE QUE ONDE A LEI NÃO DISTINGUE NÃO CABE AO INTÉRPRETE DISTINGUIR.

1. O CTN prevê a possibilidade de impugnação, mesmo do lançamento com base na declaração efetuada pelo contribuinte, posto que, além de tratar-se de ato administrativo, o dispositivo de regência não faz referência a que tipo de lançamento pode ser alvo de impugnação, ou não, não podendo o intérprete distinguir onde a lei não distingue, como pontifica avelhantado brocardo jurídico.

2. Destarte, se o lançamento notificado pode ser alterado pelo sujeito passivo, é evidente que conspira em favor da interpretação teleológica das regras do sistema a possibilidade de o sujeito passivo antecipar-se.

3. Num sistema tributário em que se admite a “denúncia espontânea”, revela-se incompatível vedar-se a retificação ex-officio do auto lançamento, acaso engendrado “tempestivamente”.

2. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A PRESCRIÇÃO.

2.1. Histórico

A perpetuidade era regra característica do direito romano primitivo. No entanto, quando a segurança nas relações jurídicas passou a ser exigência, houve a necessidade de se delimitar um tempo para a proposição das ações.

O legislador italiano recepcionou a prescrição como causa extintiva, mas com uma forma de operação diferenciada das demais, pois para que atingisse seus efeitos necessário era a alegação do devedor.

Ante as várias divergências o direito brasileiro assumiu a posição do direito romano que considera a prescrição como causa para extinção da pretensão, ou seja, pela inércia, por um período de tempo do credor na cobrança do crédito. Ocorre pela perda da prerrogativa de se exigir judicialmente o direito, embora não impeça que o devedor satisfaça essa dívida.

O direito positivo não socorre a quem permanece inerte por um longo lapso temporal, pois decorrido muito tempo, o direito pode não mais existir por ter sido satisfeito pelo devedor, por exemplo, tendo em vista que papéis perdem-se ou destroem-se com o passar do tempo. Portanto, decorrido certo prazo, as reações jurídicas devem estabilizar-se para que haja certeza e segurança jurídica nas relações (AMARO, 2003). [...]

2.2. Prescrição Tributária

A prescrição tributária é o fato jurídico que implica a perda do direito de ajuizamento da ação de execução fiscal (SABBAG, 2015). A prescrição está relacionada à ação. É propriamente a perda de uma ação ajuizável, em virtude da falta de andamento durante certo lapso temporal, (cinco anos). A decadência extingue o direito; a prescrição tem por objeto a ação.

Para alicerçar o citado supra, o CTN em seu art. 174, *caput*, não admite interpretação contraditória nem acerca do tempo, tampouco da própria prescrição;

Modernamente, contudo, juristas e jurisprudência de nossa corte conceituam a prescrição como sendo a perda de um direito de prosseguimento na ação judicial de execução pelo decurso de tempo.

Embora previsto no NCPC (Novo Código de Processo Civil), me aterei especificamente a prescrição no direito tributário a qual é estampado no art. 174 do CTN. Erroneamente alguns pensam que a prescrição põe fim ao direito das Fazendas. Isso não ocorre. O que ocorre é o direito definitivamente de continuar a executar por via judicial a cobrança do crédito tributário. Portanto é a perda do direito de cobrança do crédito tributário por parte do Estado sempre que permitir que entre o lançamento do tributo e a execução opere tempo superior a cinco anos.

Importa ressaltar que a prescrição assegura à paz social e a segurança jurídica. Não destrói o direito, não apagam as pretensões, apenas encobre a eficácia da pretensão, atendendo a conveniência de que não perdure por demasiado tempo a exigibilidade ou acionabilidade.

O que se vê nas práticas no meio jurídico é a expressão erroneamente empregada de “prescreveu o direito.” É eclipse reprovável, pois em verdade, se quis dizer que; “o direito teve prescrita a pretensão”, ou a ação, que dele se irradiava ou teve prescrita todas as pretensões (ou ações) que dele se irradiavam. Interessante é que quando se diz; “dívida prescrita”, elipticamente se exprime “dívida com pretensão encobrível, (ou já encoberta), por exceção de prescrição. Muito diferente é o que se passa quando se diz; pretensão prescrita” ou “ação prescrita”. A pretensão prescrita é a pretensão encobrível (ou já encoberta) por exceção de prescrição. [12]

2.2. Prescrição e a dívida ativa

Quando a Fazenda não possui seu debito satisfeito o que ocorre é a inscrição do crédito tributário em dívida ativa. Com isso, tem-se a habilitação para que seja proposta uma ação de execução fiscal, com fulcro nas disposições da lei 6.830/1980.

No intuito de extinguir a execução fiscal que pesa sobre si, o sujeito passivo poderá opor embargos à execução após a garantia do juízo (no prazo de 5 dias); no prazo de 30 dias, a contar da; a) data do depósito; b) juntada da prova da fiança bancária; c) intimação da penhora; (art. 16, I, II e III, da LEF). Importa mencionar que no caso de prescrição, excepcionalmente poderá o executado valer-se da *exceção de pre-executividade* (SABBAG, 2015).

3. Decadência

Decadência é a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi de origem subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício se tivesse verificado. Entre a decadência, que aniquila e a prescrição que apenas paralisa, existem traços de diferenças entre um e outro, vejamos;

Em primeiro lugar a decadência extingue o direito; a prescrição tem por objeto a ação. O prazo da decadência começa a correr desde que o direito nasce; a prescrição desde o momento em que o direito é violado, ameaçado ou desrespeitado (porque nesse momento é que nasce a ação, contra a qual a prescrição se dirige). A decadência supõe um direito nascido e efetivo, mas que pereceu pela falta de proteção pela ação, contra a violação sofrida. (LEAL, 1959)

Em verdade, tanto a prescrição quanto a decadência supõem um decurso e tempo e a inércia do titular do direito. Prescrição limita-se a pretensão, ao passo que a decadência extingue o direito.

3.1. Decadência no direito tributário

A decadência no Direito Tributário é o próprio decaimento, ou perecimento, de constituição do crédito tributário pelo lançamento. Sua ocorrência prevê a extinção do crédito tributário (art. 156, V, do CTN). Ressalte-se que se só se pode falar em decadência, antes do lançamento. (SABBAG, 2105)

O CTN apresenta dois dispositivos, análise do presente artigo que devem ser analisados quando do estudo da decadência.

3.2. Decadência conforme art. 173, I, CTN. [...]

Conforme o presente artigo, a previsão do *dies a quo* traz como o primeiro dia o exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos. É a perda do direito que a Fazenda possui de realizar o lançamento do crédito.

O referido artigo estabelece a regra geral de decadência ao estabelecer que o prazo de extinção do direito de lançar é de 5 anos. Dessa forma, qualquer lançamento realizável dentro de certo exercício poderá ser efetuado em 5 anos após o próprio exercício em que se iniciou a possibilidade jurídica de realizá-lo. (AMARO, 2007)

O lapso temporal é contado no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ou a data em que tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Importante ponto é diferenciar os tributos com fatos geradores mensais dos que possuem fatos geradores anuais. O primeiro caracteriza-se toda vez que se realiza uma operação e apuração é mensal. Isso ocorre com o ICMS, IPI, ISS, etc. Os tributos com fato gerador anual são os que o fato gerador ocorre só em determinado momento, exemplo, imposto de renda, IPTU, IPVA, etc.

Em verdade o que o citado artigo do CTN diz é que, caso haja falta de pagamento, por exemplo, em tributos no qual o lançamento seja por homologação que conforme o artigo 150 do CTN atribuem ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, caso não o faça, ou seja, nada pague, a Fazenda terá a seu favor, um prazo maior para a constituição do crédito, ou seja, 5 anos com o *dies a quo* no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (AMARO, 2001)

Se o sujeito passivo “antecipa” o tributo mas o faz em valor inferior ao devido, o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se se concorda ou não com o valor. Se não concordar deve lançar de ofício desde de que o faça antes do término do prazo, cujo transcurso implica homologação tácita.

Se houver, for constatado, dolo, fraude independentemente do pagamento, o prazo também será contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte. Consideremos este, como o primeiro caso dentro do lançamento por homologação.

Casos em que exista o dever de declarar estabelecido em lei, podem ocorrer duas possibilidades a se considerar. Pode haver a declaração correta e o não pagamento. Ou então, a declaração correta e o pagamento parcial, portanto, insuficiente. Percebe-se que nesses dois casos não se está a preocupar-se com a decadência, mas sim com a prescrição, pois as declarações foram feitas corretamente. Nos casos de declaração ausente ou errada, teremos a decadência, pois haverá a necessidade de constituir o crédito tributário, que terá como prazo inicial o art. 173, I.

Nos tributos lançados de ofício, conforme art. 149 do CTN e nos tributos lançados por declaração art. 147 do CTN a regra geral nessas duas modalidades de lançamento é a do art. 173, I. A regra desse artigo é aplicada nas três modalidades de lançamento.

3.3. Decadência conforme art. 150, §4º, CTN.

A decadência conforme o art. 150, §4º do CTN, na modalidade de lançamento por homologação é a mais extensa dentre as modalidades de lançamento. Como já é sabido, nesse tipo de lançamento, o sujeito passivo realiza o fato gerador do tributo e antecipa o pagamento, (pagamento de forma precária), sem o prévio exame da autoridade administrativa. Melhor dizendo, o sujeito passivo realiza o pagamento com base nas informações que ele mesmo obteve.

Por ser precário o pagamento, o mesmo não extingue o crédito tributário que somente ocorrerá com a homologação deste. Homologação para todos os efeitos é a concordância da autoridade administrativa sobre o quantum pago. Ressalta-se que a homologação tem o prazo de 5 anos com *dies a quo*, a partir do fato gerador e não do pagamento! O pagamento em si, não extingue o crédito tributário, mas a homologação.

A administração tributária tem o prazo de 5 anos, como já exposto para a homologação do pagamento que poderá ser expressa, quando há manifestação administração, ou tácita, presumida, quando a autoridade administrativa fica em silêncio. Nessas duas possibilidades haverá a extinção do crédito. [...]

É fácil destacar da lei que o art. 150 se refere a homologação expressa, pois expõe sobre o conhecimento da autoridade para se manifestar sobre o valor pago e o parágrafo quarto do mesmo artigo se refere a homologação tácita, ou seja, sem pronuncia da fazenda pública.

Ocorre que para que a autoridade administrativa homologue ela precisa concordar. Não o fazendo, então, ela não homologa, seja por erro de cálculo do contribuinte, pagamento a descoberto, insuficiente ou pela própria ausência de pagamento, risco que muitos contribuintes apostam.

Nesses casos o que se verifica na prática é uma mutação na forma do lançamento. O art. 150 apenas obriga o sujeito passivo a antecipar o pagamento, muito restrita. De fato a obrigação do sujeito passivo possui uma amplitude maior, que além de antecipar o pagamento, deverá declarar que realizou o fato gerador e que deve determinada quantia de tributo. Quando a administração

verifica que o pagamento fora insuficiente ou não houve o pagamento ela mesma, a administração, lança, mas agora de ofício, é o fundamento do art. 149, V do CTN.[...]

Dessa forma, se o sujeito passivo não cumpriu a obrigação que pesa contra si, quem faz as vezes é a autoridade administrativa por meio do lançamento de ofício, que por muitas vezes tem a denominação de “auto de infração”, e é nesse ato que a administração tem um prazo, prazo esse decadencial pois se insere antes do lançamento.

Para o STJ, os prazos decadenciais assumem distinção alicerçando-se, a Corte, no comportamento do sujeito passivo, para que a administração faça o lançamento de ofício. Ou seja, em breve síntese, nas exações cujo lançamento se faz por homologação, caso haja pagamento antecipado, o prazo decadencial tem início a partir do fato gerador, art. 150, §4º, do CTN. Somente nos casos que não houver pagamento ou que exista prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, prazo maior para que a administração efetue o lançamento. (Resp. nº 183.603/SP, Rel. Min, Eliana Calmon, DJ de 13.08.2001).

A Fazenda então possui 5 anos para homologação segundo o art. 150, §4º do CTN, após o qual, expira o prazo, homologação ficta. O prazo de cinco anos nasce com o fato gerador e finda com a homologação ou de forma tácita, ao final de cinco anos, se esta não ocorrer. O pagamento quando homologado tempestivamente possui efeito retroativo.

Nesse sistema, o contribuinte, não poderia aguardar eternamente a homologação, portanto estabelecido prazo para a Fazenda de 5 anos que mesmo tácita, ficta extingue-se o crédito tributário não mais podendo haver o lançamento. Em outras palavras, o que foi pago pelo contribuinte antecipadamente, não pode ser impugnado. A ressalva acerca do exposto restringe-se quando não há pagamento algum ou quando comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aí, incidindo ao art. 173, I do CTN. (Resp. nº 279.473/SP, Rel. Eliana Calmon, DJ 08/04/2002).

Em breve síntese, nesse sentido a ementa do Ministro Ari Pargendler, além de muito clara, é didática quando diz que: Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe evidentemente hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. (Resp. 101.407/SP, rel. Min. Ario Pargendler, Primeira Seção. Dec. Unânime, publ. No DJ de 08/05/2000). [...]

5. CONCLUSÃO

A prescrição possui um papel de relevância notória no sistema jurídico como um todo. Isso porque, adstrito ao tempo, resolve lides de forma automática de ofício ou por provocação. É matéria de ordem pública que controla a eficiência da atividade jurídica evitando a perpetuação *ad eternum*, de pretensões jurídicas. Da mesma forma garante a segurança jurídica, princípio de solar importância. Consubstanciado sob seio constitucional a qual garante a razoável duração do processo e do devido processo legal.

A Decadência da mesma forma que a prescrição extingue o crédito tributário, conforme o artigo 156, V do CTN. Nesse instituto importa mencionar desde já algumas características. A decadência atinge o direito subjetivo do sujeito ativo, nesse caso o fisco poderá ser federal,

estadual ou municipal. Somente pode-se falar em decadência antes do lançamento. Aplica-se a decadência os princípios da legalidade e da segurança jurídica. Em tese, se houver decadência não haverá prescrição. O tributo atingido pela decadência poderá ser restituído.

A aplicabilidade do art. 173, I do CTN relaciona-se aos casos em que não há pagamento para os tributos a qual o contribuinte deva fazer a antecipação do mesmo, sobrando para o Fisco um maior tempo para que a administração efetue o lançamento, é a regra por sinal.

Nos casos que envolvem o art. 150, § 4º, exceção, portanto, o contribuinte efetuou o pagamento antecipado e fica somente no aguardo da administração homologar o feito. Caso a administração ultrapasse esse prazo sem pronunciar-se sobre o pagamento, haverá contra ela os efeitos da decadência, ou seja, não mais poderá efetivar o lançamento contra aquele, aceitando tacitamente o valor que fora antecipado.

São meios de defesa do contribuinte que possui contra a administração tributária de excluir o crédito tributário. Esse efeito não é automático, devendo o contribuinte verificar se o lançamento fora feito em prazo hábil. No afã de recolher cada vez mais impostos para custear as necessidades do Estado, a administração, mesmo operando o efeito da decadência e também o da prescrição, institui esse que não fora objeto desse trabalho, mais indissociável daquele, lança como de dar uma de “João sem braço”.