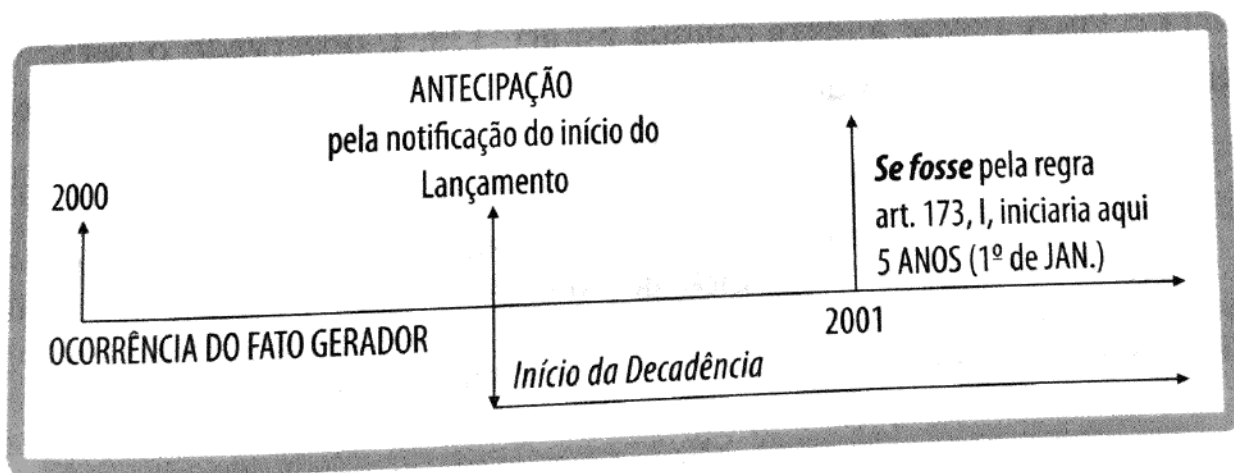


discussão doutrinária em sede tributária. Ressalte-se que, independentemente de se considerar a hipótese do artigo em tela modalidade de suspensão ou de interrupção, cabe destacar que esse artigo prevê uma hipótese que contraria a doutrina, pois a decadência nem se interrompe, nem se suspende. Entendemos que, embora não haja interrupção da decadência como regra geral no Direito, não se pode entender de outra forma, pois esse artigo é uma nítida hipótese de interrupção<sup>92</sup> do prazo decadencial. Parte da doutrina entende que não há causa de interrupção, mas sim um novo direito, com um novo prazo decadencial, consagrando a teoria do benefício do erro em favor do infrator.<sup>93</sup>

### Art. 173, parágrafo único, do CTN

Essa hipótese terá lugar quando ocorrer qualquer medida preparatória do lançamento. Nesse caso, o prazo prescricional é contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação do sujeito passivo ou qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. Na verdade, esse inciso trata de uma forma de antecipação do lançamento que seria realizado conforme o art. 173, I, do CTN. Vale dizer que ou o lançamento é realizado na forma do art. 173, I, ou é antecipado, na forma do seu parágrafo único, mas nunca será posterior a qualquer um desses dois momentos. Cabe ressaltar aqui que esse prazo somente será usado no sentido de antecipar a ocorrência da decadência e não de interromper o prazo decadencial, e, portanto, não há que se discutir quanto à hipótese de interrupção da decadência. Para demonstrar esse caso, vejamos o esquema a seguir:



<sup>92</sup> Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres e José Eduardo Soares de Melo.

<sup>93</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2006, 12ª ed.

Exemplifiquemos a hipótese da seguinte forma: se o contribuinte foi autuado em 10.05.2007, segundo o art. 173, I, o prazo só começaria em 1º de janeiro de 2008, mas o prazo decadencial se iniciará antecipadamente em 10.05.2007 em função da conduta preparatória do lançamento.

#### **Art. 150, § 4º, do CTN**

O lançamento por homologação<sup>94</sup> tem como característica o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, sem prévia análise do ente tributante; o pagamento poderá ser homologado *expressamente*, se analisado pelo Fisco, ou, ainda, *tacitamente* pelo decurso do prazo previsto no art. 150 do CTN. Na primeira hipótese, se o Fisco constatar irregularidades, deverá efetuar o lançamento de ofício, na forma do art. 149 do CTN, observado o contido em seu parágrafo único. Diante do exposto, acreditamos que a melhor expressão seria homologação do pagamento e não homologação do lançamento.

Essa regra é utilizada em relação aos créditos cujos lançamentos são realizados por homologação em que *não ocorra* qualquer pagamento, bem como aos que sejam praticados com dolo, fraude ou simulação, pois, havendo essas situações, aplicar-se-á o art. 173, I, do CTN. O prazo, se a lei não fixar outro, contar-se-á do fato gerador, e não do pagamento. Assim, podemos resumir a decadência de tributos sujeitos a lançamento por homologação da seguinte forma:

#### **Não Ocorrendo Pagamento**

Sem qualquer pagamento<sup>95</sup> antecipado não há o que homologar; logo, deverá o Fisco aplicar a regra contida no art. 173, I, observado o parágrafo único do art. 149, ambos do CTN. Nesse sentido, a Súmula 219 do TFR:<sup>96</sup>

<sup>94</sup> Zelo Dentre, na obra *Curso de Direito Tributário*, 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, pp. 193 e seg. intitula o lançamento por homologação de procedimento não impositivo, pois a iniciativa constitutiva do crédito não é da administração, e sim do contribuinte, que, por sua conta e risco, declara ao Fisco o montante das operações tributáveis e efetiva o cálculo do imposto devido.

<sup>95</sup> No REsp n. 673.585-PR, julgado em 15.12.2005, a Segunda Turma decidiu remeter à Primeira Seção matéria referente à prescrição de execução fiscal quando o contribuinte declara a existência do débito fiscal, mas não o paga.

<sup>96</sup> O STJ já se posicionou em sentido contrário, quando do julgamento do REsp n. 58.918, entendendo que “a decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento”.

*Não havendo antecipação do pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador.*

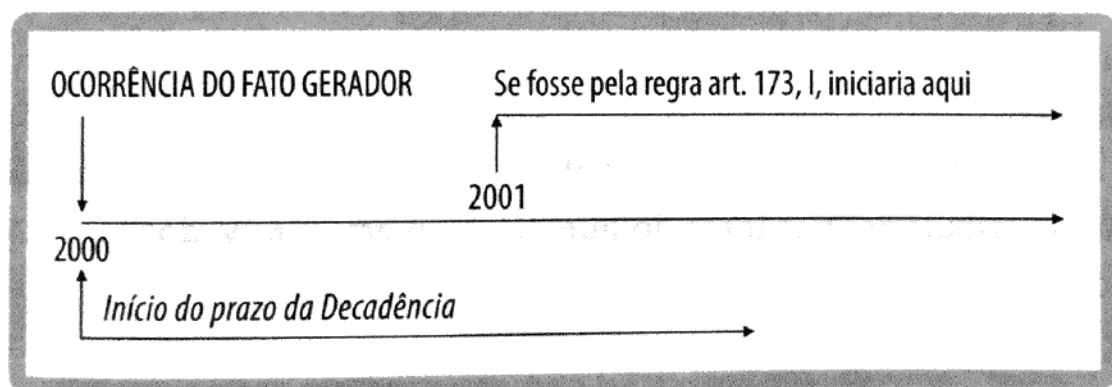
Ressaltamos aqui o novo posicionamento do STJ no sentido de que tributo declarado e não pago já constitui o crédito no momento da entrega da declaração (confissão de dívida), permitindo que a Fazenda possa imediatamente promover a inscrição em dívida ativa e ajuizar a respectiva execução fiscal. Nesse sentido, o STJ editou duas Súmulas, *in verbis*:

**Súmula 436 do STJ** – *A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco.*

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

#### **Ocorrendo Pagamento Antecipado**

Nesse caso, utiliza-se a regra da decadência, contida no art. 150, § 4º, do CTN, que estabelece o prazo de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador. Ressaltamos o artigo em tela, ao dizer que se a lei não fixar prazo a homologação será de 5 anos. Entendemos que a lei poderá fixar prazo menor, caso contrário o prazo será de 5 anos, conforme o *caput* do artigo citado. Vejamos o esquema adiante:



Podemos exemplificar com o caso do ISSQN, que é um tributo lançado por homologação. Suponhamos que o fato gerador ocorreu em 10.05.2007, com pagamento em 10.07.2008. Se a Fazenda quiser rever o lançamento, o

prazo para fazê-lo (decadencial) se iniciará em 10.05.2007 quando da ocorrência do fato gerador, e não do pagamento antecipado, que se deu em 10.07.2008.

### *Quando houver dolo, fraude e simulação*

Analisando o exemplo anterior, que apresenta uma regra bem simplificada, pode ocorrer a hipótese em que o contribuinte, para reduzir o prazo, pratica atos com dolo, fraude ou simulação. Nesse caso, a matéria é controvertida: a) Uma primeira corrente, majoritária,<sup>97</sup> entende que se deve aplicar o art. 173, I, do CTN, por força da interpretação sistemática do artigo citado com os arts. 156, V, 174 e 195, parágrafo único, todos do CTN. b) Uma segunda corrente<sup>98</sup> entende que o prazo é de 5 anos contados da homologação expressa, observado o art. 149, VII, do CTN. Por fim, uma terceira corrente<sup>99</sup> entende que na hipótese de lacuna legislativa não cabe à doutrina supri-la, mas sim ao Judiciário. Assim, analisando o caso concreto, deve-se aplicar subsidiariamente o Código Civil, em seu art. 205, ou seja, prazo de 10 anos.

Assim, temos que o entendimento dominante é no sentido de que, demonstrando que houve dolo, fraude ou simulação, o Fisco poderá recusar a homologação e efetuar o lançamento de ofício, aplicando a regra geral do art. 173, I, do CTN.

## **B. Prescrição**

A prescrição, prevista no art. 174 do CTN, é a perda do direito, por parte do Fisco, de promover a execução fiscal. Aliomar Baleeiro dizia que a prescrição é uma pistola sem gatilho. No direito privado, a prescrição atinge tanto direitos patrimoniais como não patrimoniais, daí a necessidade de se estabelecerem diversos prazos, como fez o Código Civil brasileiro. Contudo, no Direito Tributário, a obrigação principal é sempre patrimonial, tendo em vista que objetiva o pagamento do tributo. Por outro lado, temos ainda que no direito tributário, por força do que dispõe o art. 156, V, do CTN, a prescrição não extingue só a pretensão, mas também o próprio crédito que decorre da obrigação, ou seja, atinge o próprio direito material. Isso provoca

<sup>97</sup> Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho, Luciano Amaro e o STJ.

<sup>98</sup> Posição sustentada pelo Min. Carlos Velloso.

<sup>99</sup> Sustentada por José Souto Maior Borges.

uma consequência prática que, segundo MACHADO<sup>100</sup>, “entender diferente é admitir que o fisco, na hipótese de prescrição, poderia se recusar a emitir uma certidão negativa de débitos fiscais”.

Vale ressaltar que se não houver lançamento não há que se falar em prescrição, mas sim em decadência. Nesse contexto, o art. 174 do CTN prevê que a ação para a cobrança do crédito tributário *prescreve em cinco anos* a contar da notificação regular ao sujeito passivo do lançamento ou da decisão administrativa, caso haja instauração do processo administrativo, ou em sentido mais amplo, da data da sua constituição definitiva. O parágrafo único do artigo em comento sofreu alteração pela Lei Complementar 118/2005, pacificando uma antiga discussão. Assim, com a nova redação, a interrupção da prescrição se dá pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal, e não mais pela citação. Quanto ao reconhecimento de ofício da prescrição, nos parece que a distinção entre este instituto no Direito Civil e no Direito Tributário encontra-se superada, tendo em vista a edição da Lei 11.280/2006, que alterou o art. 219 do CPC, determinando que o juiz pronunciará de ofício a prescrição. Vejamos de forma individualizada em que casos, na forma do parágrafo único do art. 174, do CTN, a prescrição se interrompe:

#### **I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação**

Este inciso foi alterado pela Lei Complementar 118/2005. Na verdade, essa regra já era encontrada no art. 8º, § 2º, da Lei 6.830/80 (LEF). Contudo, havia discussão a respeito da constitucionalidade deste artigo da LEF, tendo em vista o que dispõe o art. 146, III, “b”, da Constituição da República, que ressalva a matéria sobre prescrição tributária à lei complementar. Nesse sentido, como a LEF é uma lei ordinária, a doutrina contaminava de inconstitucionalidade esse artigo, por violar o dispositivo da Constituição já citado. Diante dessa discussão, veio a LC 118/2005 e solucionou a questão, visto que, sendo esta uma lei complementar, não há mais o que discutir.<sup>101</sup>

<sup>100</sup> MACHADO, Hugo de Brito.

<sup>101</sup> Ver sobre o tema as Súmulas 106 do STJ e 78 do TFR.