

**CENTRO UNIVERSITÁRIO VILA VELHA - UVV
DIRETORIA DE PÓS GRADUAÇÃO**

**BRUNO PESSANHA NEGRIS
EDÉSIO MEDEIROS ASSAD
LUÍS ROBERTO SILVA CUNHA**

**INSTITUTO DA DECADÊNCIA NO DIREITO
TRIBUTÁRIO: MARCO INICIAL**

VILA VELHA - ES

2004

**BRUNO PESSANHA NEGRIS
EDÉSIO MEDEIROS ASSAD
LUÍS ROBERTO SILVA CUNHA**

**INSTITUTO DA DECADÊNCIA NO DIREITO
TRIBUTÁRIO: MARCO INICIAL**

Monografia apresentada ao Centro Universitário Vila Velha no curso de Pós - Graduação *Lato Sensu*, como requisito parcial para obtenção do certificado de Especialista em Direito Tributário.

Orientador: Prof. Carlos Augusto Jeniêr.

**VILA VELHA
2004**

Negrís, Bruno Pessanha; Assad, Edésio Medeiros; Cunha, Luís Roberto Silva.

Decadência e Prescrição no Direito Tributário / Bruno Pessanha Negrís,
Edésio Medeiros Assad, Luís Roberto Silva Cunha. - 2004.

73 f.

Orientador: Carlos Augusto Jeniêr

Monografia (pós-graduação) – Centro Universitário Vila Velha, Diretoria
de Pós-Graduação.

**BRUNO PESSANHA NEGRIS
EDÉSIO MEDEIROS ASSAD
LUÍS ROBERTO SILVA CUNHA**

**INSTITUTO DA DECADÊNCIA NO DIREITO
TRIBUTÁRIO: MARCO INICIAL**

Monografia apresentada à Diretoria de Pós-Graduação do Centro Universitário Vila Velha,
como requisito parcial para obtenção do Título de Especialista em Direito Tributário.

Aprovada em de de 2004.

COMISSÃO EXAMINADORA

**Prof. Carlos Augusto Jeniêr
Centro Universitário Vila Velha
Orientador**

**Profª Phd Angela Maria Monjardim
Centro Universitário Vila Velha**

A nossas esposas, amigas e companheiras, e aos
nossos filhos, pelo carinho, paciência, compreensão
incentivo por estarem sempre conosco.

AGRADECIMENTOS

Inicialmente a **DEUS** por tudo concedido e à Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo (SEFAZ/ES), através de seu Projeto de Modernização Fazendária, elencando a capacitação dos servidores fazendários como um dos pilares do projeto. Sem dúvida um divisor importante nos procedimentos relativos à gestão do processo de capacitação; importante para o aprimoramento das ações referentes às atribuições que compete aos agentes do fisco. Para a verificação dos procedimentos através de uma ação fiscal requer, além do agente capaz, sob a concepção jurídica, também o agente capacitado, sob a concepção do conhecimento.

Ao Professor Carlos Augusto Jeniêr pela dedicação, paciência e sabedoria que contribuíram de forma significativa na orientação deste trabalho.

A Professora Phd Angela Maria Monjardim, pelas críticas e sugestões importantes destacadas na elaboração desta monografia.

Aos companheiros do curso de pós-graduação, com os quais tivemos oportunidades de conviver, trocar idéias e experiências.

A todos aqueles, que direta ou indiretamente, contribuíram para a realização deste trabalho.

RESUMO

O fortalecimento do Direito Tributário e o seu posicionamento no ramo do Direito Público, que afeta o cidadão com ou sem sua provocação, tem se caracterizado nos últimos anos pelo interesse despertado, inclusive entre os que não tem vínculo profissional com o Direito. Assim, foi iniciada a abordagem desse tema dentro de um contexto, mesmo que restrito, do Direito Tributário. No capítulo introdutório aborda-se o Direito Tributário e sua contextualização dentro do Direito. As seções seguintes delineiam os conceitos de Obrigação Tributária, Lançamento Tributário e um enfoque mais profundo no Lançamento por Homologação, temas fundamentais para o nivelamento das informações. Partindo então para a discussão do tema principal que é a decadência no Direito Tributário. O destaque à prescrição no Direito Tributário ocorre por se constituir, juntamente com a decadência, em causas de extinção do crédito tributário e na existência de pontos comuns e divergentes entre eles. Portanto, verificou a necessidade de estudar as diferenças entre estes dois fenômenos. O capítulo sobre a Prescrição sucedeu ao capítulo sobre a Decadência, esse último o tema principal, simplesmente para facilitar a compreensão, em virtude de que para ocorrer a prescrição é necessário que o instituto da decadência não se tenha operado. Por consequência da tese desenvolvida, abordamos com maior profundidade a possibilidade da administração tributária proceder a revisão do lançamento, na hipótese da existência de vícios formais no lançamento primitivo. Delineamos a nossa defesa no sentido da existência da “decadência revisional”, distinta da decadência aplicada pela inércia do sujeito ativo. Para ambos os casos foi necessário definir o marco inicial para contagem dos prazos para ocorrência da decadência para lançar e da decadência para revisar. O lançamento é o marco divisor, antes do lançamento é possível a ocorrência da decadência, e após, somente a prescrição. Para a decadência revisional, o marco divisor a partir da anulação definitiva do lançamento primitivo. A pesquisa possui natureza bibliográfico-documental que traduz a robustez da idéia que ora defendemos.

LISTA DE SIGLAS

BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento

CTN – Código Tributário Nacional

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

LEF – Lei de Execuções Fiscais

SEFAZ/ES – Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 DIREITO TRIBUTÁRIO	12
2.1 Considerações Introdutórias	12
2.2 Conceito de Tributos	14
2.3 Tipos de Tributos	15
3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	17
3.1 Conceito de Obrigação Tributária	17
3.2 Nascimento da Obrigação Tributária	19
3.3 Crédito Tributário	19
4 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	22
4.1 Conceito de Lançamento Tributário	22
4.2 Ato administrativo ou procedimento administrativo	24
4.3 Natureza Jurídica	24
4.4 Modalidades de Lançamento Tributário	25
4.4.1 Lançamento por Ofício	25
4.4.2 Lançamento por Declaração	26
4.4.3 Lançamento por Homologação	26
4.4.3.1 Autolançamento	27
4.4.3.2 Objeto da Homologação	27
4.4.3.3 Homologação tácita e expressa	28
5 DECADENCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	35
5.1 Decadência no Direito Tributário e previsão legal	35
5.2 Termo inicial para contagem do prazo	39

5.2.1 Tributos sujeito ao Lançamento por Ofício e por Declaração	39
5.2.2 Tributos sujeito ao Lançamento por Homologação	40
5.2.2.1 Sujeito Passivo apura e recolhe integralmente ou parcialmente o tributo devido	42
5.2.2.2 Sujeito Passivo apura e não recolhe o tributo devido	42
5.2.2.3 Sujeito Passivo não apura e não recolhe o tributo devido	43
5.3 Decadência revisional	44
5.4 A Decadência e o vício formal no lançamento	47
5.5 Suspensão e interrupção do prazo decadencial	49
5.6 Posição dos tribunais	50
6 PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO	53
6.1 Conceito de Prescrição	53
6.2 Início do prazo prescricional	54
6.3 Suspensão e interrupção do prazo prescricional	58
6.4 Renúncia e alegação da Prescrição	59
6.5 A Lei das Execuções Fiscais e a Prescrição	60
6.6 A Prescrição intercorrente	62
CONSIDERAÇÕES FINAIS	65
REFERÊNCIAS	69

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho objetiva o estudo do instituto da decadência no âmbito do Direito Tributário, com ênfase nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tributos estes em que o contribuinte possui o dever de apurar e recolher o tributo sem o prévio exame ou intervenção do fisco.

O foco nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação deve-se ao fato de neles estarem centralizadas as grandes controvérsias do estudo do Direito Tributário.

A importância relevância do tema se apresenta extremamente sensível na atualidade, sobretudo em razão das várias correntes e toda a doutrina, não havendo convergência de entendimento e nem tampouco possibilidade de afirmação de existência ou inexistência de corrente efetivamente majoritária.

No decorrer do trabalho será também focado o instituto da prescrição, devido a sua proximidade, bem como a existência de pontos divergentes, com a decadência, gerando certa confusão para os iniciantes ao estudo do Direito Tributário, sobretudo de onde terminaria uma e começaria a outra.

Estes dois institutos, no Direito Tributário, possuem certas peculiaridades não observadas em outros ramos do Direito. A importância do Direito Tributário tem crescido ano a ano, com a inserção, cada vez maior, de profissionais e estudiosos do Direito voltando sua atenção para os tributos e para a atividade estatal. Crescimento este bem evidente após o fim do regime militar, no qual havia sempre a facilidade dos Estados em dificuldades financeiras recorrerem ao governo central. A Constituição da República de 1988 transferiu também para os Estados e para os Municípios outras perspectivas de arrecadação. Agregada a esses fatos também foi editada uma legislação mais rígida sobre os gastos públicos, que imputa a obrigatoriedade dos entes estatais apresentar “superávit primário”, ou somente gastar menos ou igual ao que se arrecada, obrigando os Estados e Municípios a estruturarem as suas respectivas áreas de arrecadação, fiscalização e tributação,

procurando aumentar a arrecadação de tributos. Este aumento da atividade tributária/fiscal acirrou o embate entre o Estado-Fisco e os contribuintes.

A importância da decadência neste contexto, é que, em linhas gerais, o seu conceito se traduz na perda do direito, por parte do sujeito ativo de determinado tributo, de promover o lançamento tributário. Consistindo, com certeza, um dos pontos importantes da segurança jurídica, por não permitir a protelação ao longo do tempo do dever de agir da autoridade administrativa, e promove a estabilização da relação Fazenda Pública x Contribuinte.

2 DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1 Considerações Introdutórias

Pode-se dividir o Direito em duas grandes vertentes: Direito Público que abrange as relações do Estado e com o Estado; e o Direito Privado que regula as relações entre particulares (pessoas físicas, instituições particulares e o próprio Estado quando atua nas relações pertinentes às instituições particulares). O Direito Tributário enquadra-se no ramo do Direito Público.

Segundo Cassone (2003, p. 32), o Direito Tributário:

É parte do direito financeiro que estuda as relações jurídicas entre o Estado (fisco) e os particulares (contribuintes), no que concerne à instituição, arrecadação, fiscalização e extinção de tributos. É direito autônomo, pois rege por princípios e normas próprias.

Carvalho (2003, p. 15) examinando o Direito Tributário dentro do contexto geral do Direito o definiu-o, da seguinte maneira:

Estamos que o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Compete à Ciência do Direito Tributário, descrever esse objeto, expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente.

É considerado direito autônomo por possuir princípios e normas próprias. A partir do instante em que se verifica, no direito positivo, uma quantidade de princípios e normas que rege determinado ramo do direito, este passa a possuir características e regime jurídico próprio.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 outorga a competência para os entes da federação instituírem tributos, portanto, a Carta Magna não institui tributos, ela apenas faculta aos entes federados a instituição de tributos. Essa permissão é restrita e rígida, pois todos os tributos passíveis de serem instituídos, são relacionados de modo formal.

Através de leis ordinárias, os tributos são instituídos de forma positiva, tornando obrigatório o recolhimento por parte do sujeito passivo quando da ocorrência do fato gerador. Entre a norma autorizativa (Constituição) e a norma instituidora do tributo (lei ordinária), encontra-se a norma geral (lei complementar), cuja função está prevista no artigo 146 da Constituição da República de 1988.

Art. 146 - Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Como visto, dentro das finalidades da lei complementar encontra-se a solução dos conflitos de competência entre os sujeitos ativos, regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar, estabelecer normas gerais, especialmente e dentre outras matérias sobre: obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária.

A Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966, originariamente de natureza ordinária, tendo recebido a denominação de Código Tributário Nacional (CTN), por meio do

Ato Complementar n.º 36 de 12 de março de 1967, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 e lhe revestindo da característica de lei complementar.

2.2 Conceito de Tributos

Segundo o conceito estampado no artigo 3.º do CTN:

Art. 3.º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Portanto, o tributo é obrigatório, deverá ser pago em moeda ou cujo valor possa exprimir e não pode consistir em sanção de ato ilícito, assim, a multa por infração à legislação fiscal não é tributo. Somente pode ser exigido se decorrente de lei. É importante uma pequena pausa, para mencionar o artigo 5.º, II da Constituição da República de 1988.

Art. 5.º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo aos brasileiros.....
II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Poderíamos substituir a palavra “lei” no final da frase por “atos do poder legislativo”, como insistentemente frisava o Professor Sérgio Leal nas notas de aula de Direito Constitucional para dar um sentido mais amplo e completo a tão importante comando constitucional. O artigo 59 da atual Carta Magna enumera os itens que compreende o processo legislativo.

Art. 59 - O processo legislativo compreende a elaboração de:

I - emendas à Constituição;

II - leis complementares;

III - leis ordinárias;

IV - leis delegadas;

- V - medidas provisórias;
- VI - decretos legislativos;
- VII - resoluções.

A finalidade da exposição acima é realçar com bastante clareza a relação bem estreita entre tributo e lei. Como cidadãos, estamos obrigados a cumprir somente o que for definido por lei. E o processo legislativo compreende somente os tipos de normas relacionadas no artigo descrito acima.

Para complementar este ciclo, lembramos do Princípio da Legalidade, que dispõe “somente a lei pode instituir ou aumentar tributo”, conforme o artigo 150, I da Constituição Federal de 1988.

2.3 Tipos de Tributos

O CTN, no artigo 5.º dispõe: “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. Portanto, tributo é gênero e possui três espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Embasado também no artigo 145, I a III da Constituição da República.

Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

De uma forma resumida, o critério de classificação fica condicionado a sua vinculação ou não a uma atuação estatal. Os impostos são instituídos e cobrados sem a existência definida de uma contraprestação específica do Estado. As taxas estão vinculadas diretamente a uma atuação do Estado e a contribuição de melhoria

pode ser cobrada quando ocorrer valorização do imóvel em decorrência da realização de uma obra pública.

Alguns autores dentre eles, Machado (1994, p. 46), classificam os tributos em cinco espécies, acrescentando: contribuições especiais e o empréstimo compulsório aos tipos já mencionados no CTN.

Temos, portanto, em nosso sistema tributário, cinco espécies de tributo, a saber: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e o empréstimo compulsório.

As contribuições especiais dividem-se em contribuições sociais, que se subdividem em contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições do interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Os que defendem a classificação em apenas três espécies, consideram que o empréstimo compulsório e as contribuições parafiscais se enquadram em uma dessas espécies, e para a definição, dependeria se estariam ou não vinculados a uma atuação estatal. Na hipótese de submeter-se a uma vinculação seria uma espécie de “taxa”, na outra hipótese seria uma espécie de “imposto”.

3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 Conceito de Obrigação Tributária

Obrigação no sentido jurídico é o dever de alguém que, em face de um vínculo pessoal de direito, está obrigado a realizar um ato ou fato específico para com outra pessoa. Quanto à fonte as obrigações podem ter origens diversas como: lei, contrato entre as partes e etc.

No Direito Tributário, temos a Obrigação Tributária, com características próprias. Uma das mais importantes é que sempre será **ex lege**, ou seja, decorre de lei, da própria lei tributária, e se subdivide em obrigação principal e acessória.

A primeira se refere diretamente ao recolhimento do tributo, à segunda às determinadas obrigações que o sujeito passivo tem que cumprir, como: escrituração fiscal, fornecimento de informações e etc.

A definição legal está prevista no artigo 113 do CTN.

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

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

§ 2.º -A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3.º - A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Cassone (2003, p. 147) define obrigação tributária da seguinte maneira:

Obrigação Tributária é o vínculo que une duas pessoas, uma chamada sujeito ativo (Fisco) e outra, sujeito passivo (contribuinte),

que, em vista de esta última ter praticado um fato gerador tributário, deve pagar àquela certa quantia em dinheiro denominado tributo.

Hable (2004, p. 35) opina acerca da obrigação tributária, como uma espécie do gênero obrigação, não descartando a utilização do direito privado, para a busca de solução das controvérsias:

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

Primeiramente temos a descrição na legislação de um fato que, se ocorrer, desencadeia uma obrigação tributária. Esse fato, tanto na concepção da descrição quanto da concretização é denominado pelo CTN, de "Fato Gerador". No primeiro instante é uma descrição em lei, de forma abstrata de um fato de possível ocorrência. No segundo instante, que se vier a ocorrer o fato descrito na lei, fará surgir a Obrigação Tributária.

O termo Fato Gerador é criticado por alguns autores, devido ao sentido ambíguo empregado pelo CTN, ora para a hipótese ora para a sua ocorrência. Alguns autores preferem utilizar a expressão para a descrição em tese de: hipótese tributária (Paulo Barros de Carvalho); hipótese de incidência tributária (Geraldo Ataliba). E para a ocorrência concreta de: fato jurídico tributário (Paulo de Barros Carvalho) e fato impositivo (Geraldo Ataliba), Carvalho (2003, p. 243-245).

Para Harada (1999, p. 221) essa preocupação é dispensável conforme deixa transparecer quando afirma que, "... com a devida vênia, é bem difícil a um jurista confundir a descrição do fato gerador com a sua concreção".

3.2 Nascimento da Obrigação Tributária

Independente de qualquer corrente que se adote, o sentido não altera. A lei, e sempre a lei descreve ou prevê uma situação, como por exemplo, a Lei Estadual n.º 7.000 de 27 de dezembro de 2001 que, que dispoñdo a respeito do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), no Estado do Espírito Santo, em seu artigo 3.º prescreve:

Art. 3.º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Trata-se de uma previsão legal da descrição de um fato gerador em tese, "ou de uma hipótese de incidência tributária", que se efetivado, ou seja, caso ocorra a saída da mercadoria conforme descrita, saiu do campo da previsão para o campo da ocorrência material, dando como a concretização do fato gerador (previsão) para o fato gerador (concreção), surgindo então, a obrigação tributária: Obrigação do sujeito passivo (contribuinte) ter que pagar ou recolher ao sujeito ativo (ente federativo), o tributo correspondente previsto em lei. A lei descreve, cria uma situação hipotética que, se não realizada, nada é devido.

3.3 Crédito Tributário

O crédito tributário está definido no artigo 139 do CTN como decorrente da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, senão vejamos o seu texto:

Art. 139 - O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

O CTN trata a obrigação e o crédito tributário como coisas distintas, conforme se observa no artigo 142:

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Segundo os que defendem essa teoria, a ocorrência da hipótese prevista em lei gera a obrigação tributária como já mencionado. No entanto, somente a obrigação tributária concretizada não é suficiente, é necessário que a torne exigível. Sendo necessário que o Fisco constitua o crédito mediante um procedimento administrativo específico e privativo, denominado de lançamento.

Entretanto, parte da doutrina não concorda com a posição adotada pelo CTN, de considerar a existência distinta entre obrigação e crédito tributário. Dentre estes, temos a manifestação de Carvalho (2003, p. 363) com uma crítica incisiva.

O direito positivo brasileiro, atrelado ao preconceito da chamada “verdade por correspondência”, e crendo que o sistema normativo operasse por conta própria, detendo mecanismos que o fizessem incidir em situações concretas, independentemente da ação humana de aplicá-lo, utiliza signos diferentes, fazendo acreditar que a obrigação surgiria com a ocorrência do simples evento, mas que o crédito seria constituído pelo ato de lançamento, prerrogativa dos funcionários da administração. Por esse modo, distingue o momento da incidência, na realização do evento, daquele da aplicação, em que o agente administrativo, tomando conhecimento da ocorrência, firmasse em linguagem específica os termos que presidiram o acontecimento, bem como os traços que identificam o laço obrigacional.

Mais à frente Carvalho (2003, p. 364) conclui que: “... o crédito é elemento integrante da estrutura lógica da obrigação, de tal sorte que ostenta a relação de parte para com o todo. A natureza de ambas as entidades é, portanto, rigorosamente a mesma”.

Não existe obrigação sem crédito. O crédito nasce junto com a obrigação, no mesmo instante em que ocorre no campo material a hipótese prevista na legislação. Continuando Carvalho (2003 p. 363) relata que:

... nasce o crédito tributário no exato instante em que irrompe o laço obrigacional, isto é, ao acontecer, no espaço físico exterior em que se dão as condutas-humanas, aquele evento hipoteticamente descrito no suposto da regra matriz de incidência tributária mas desde que relatado em linguagem competente para identificá-lo ...

De acordo com o autor, o lançamento não constitui o crédito, mas sim o formaliza: determina a ocorrência do fato gerador, identifica a legislação tributária e o sujeito passivo, calcula o montante, e se necessário aplica a penalidade, conforme descrito no artigo 142 do CTN.

A Doutora Misabel Abreu Derzi, citada por Hable (2004, p. 38), denomina de forma objetiva o seu entendimento que:

... crédito tributário é a denominação dada pelo Código Tributário Nacional à obrigação tributária, vista sob o ângulo do sujeito ativo, ou seja, ao direito de crédito da Fazenda Pública, já apurado pelo lançamento e dotado de certeza, liquidez e exigibilidade.

Deste modo, teríamos:

a) fato Gerador no sentido descritivo ou hipótese de incidência tributária prevista em lei;

b) ocorrência material da hipótese prevista; e

c) nascimento da obrigação tributária.

c.1) constituição do crédito tributário por meio do lançamento pela autoridade administrativa (fisco); ou

c.2) o crédito tributário já nasce junto com a obrigação e dela faz parte, o lançamento apenas formaliza o crédito tributário.

4 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

4.1 Conceito de lançamento tributário

O CTN expressa a definição de lançamento como um procedimento administrativo, privativo da autoridade administrativa que verifica a ocorrência do fato gerador, define o montante e identifica o sujeito passivo.

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

Para o entendimento conceitual de lançamento tributário é importante levantar alguns pontos concomitantemente com a definição expressa pelo artigo 142 do CTN, que novamente transcrevemos acima.

4.2 Ato administrativo ou procedimento administrativo

O que é lançamento? É ato ou procedimento? Possui natureza jurídica declaratória ou constitutiva? O lançamento constitui ou formaliza o crédito tributário?

O artigo do CTN utiliza duas expressões, que poderiam por si só responder algumas das questões expostas inicialmente: "... constituição do crédito pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a ..." (g.n.). No entanto, grandes doutrinadores debatem a questão se lançamento constitui ou declara o crédito, e se é ato ou procedimento.

O lançamento tributário constitui-se numa norma individual e concreta, que leva a obrigação ao sujeito passivo e busca o seu fundamento de validade numa norma geral e abstrata. A norma individual e concreta é introduzida no meio jurídico através de uma ação da autoridade administrativa competente, conforme definido no artigo 142 do CTN. Essa ação da autoridade administrativa deve ser classificada como ato ou procedimento?

Alguns doutrinadores defendem a tese de que o lançamento seria um ato administrativo; outros de que seria procedimento e uma terceira tese de que poderia ser tanto ato quanto procedimento.

Machado (2003, p. 5) defende o posicionamento de que “O lançamento, como atividade privativa da autoridade administrativa, pode ser um procedimento e pode ser um ato. Depende das circunstâncias de cada caso.”.

No entendimento do notável jurista mencionado, seria ato, quando a autoridade administrativa toma conhecimento da ocorrência do fato gerador com o respectivo nascimento da obrigação tributária, e de acordo com o seu dever funcional efetua, num único ato, o auto de infração, por exemplo, e, não ocorrendo qualquer oposição por parte do sujeito passivo, o lançamento consumou-se num único ato. Caso o sujeito passivo apresente uma impugnação, o lançamento passa ser um procedimento.

Segundo Baleeiro (2003, p. 782):

Na doutrina, o lançamento tem sido definido como o ato, ou série de atos, de competência vinculada, praticado por Agente do Fisco, para verificar a realização do fato gerador em relação a determinado contribuinte, apurando qualitativa e quantitativamente o valor da matéria tributável; segundo a base de cálculo e, em consequência, o liquidando o *quantum* do tributo a ser cobrado.

4.3 Natureza Jurídica

Outra característica polêmica do lançamento é a identificação da sua natureza jurídica do lançamento: a natureza declaratória ou constitutiva do crédito tributário?

O artigo 142 do CTN define como natureza constitutiva, no entanto a doutrina é também divergente nesse sentido, pois, ao possuir natureza constitutiva, poder-se-ia definir todos os atos que modificam uma situação jurídica preexistente, e os de natureza declaratória apenas declarariam uma situação jurídica preexistente, sem alterar a sua estrutura.

Cassone (2003, p. 194), define a natureza do lançamento como declaratório e constitutivo:

A natureza jurídica do lançamento é declaratória e constitutiva, aspectos que se extraem de uma leitura atenta do art. 142 do CTN. Declaratória: porque nada cria, uma vez que se limita a declarar (verificar, certificar) uma situação jurídica (f.g.) que ocorreu. Constitutiva: porque individualiza essa situação, apurando o montante do tributo devido, constituindo o crédito tributário.

Por outro lado, Baleeiro (2003, p. 782) define, que o lançamento seja considerado como ato de natureza meramente declaratória:

... não cria, não extingue, nem altera um direito. Ele apenas determina, certo, apura, ou reconhece um direito preexistente, espaçando dúvidas e incertezas.

Seus efeitos recuam até a data do ato ou fato por ele declarado ou reconhecido (ex tunc). Pode comparar-se com o processo de liquidação e execução depois da fase cognoscitiva.

Daí a importância prática de estabelecer-se a natureza jurídica do lançamento, porque seus efeitos seriam diversos se fosse constitutivo e não declaratório.

Nessa vasta seara de posicionamentos, entendemos que assiste certa razão aos que defendem o lançamento como ato, pois o mesmo pode ser concretizado com a simples emissão de um único ato, como bem expressa Baleeiro em citação anterior "... definido como ato ou uma série de ato de competência vinculada...". E quanto à natureza, assiste a mesma razão ao posicionamento pela definição apenas declaratória. Com a ocorrência da incidência, que vem a ser o encaixe perfeito da norma prevista com o fato ocorrido, no âmbito do Direito Tributário, nasce a obrigação tributária, e com essa o crédito tributário. O lançamento apenas o formaliza.

4.4 Modalidades de Lançamento Tributário

O Código Tributário Nacional prevê três modalidades de lançamento:

- a) de ofício;
- b) por declaração; e
- c) por homologação.

4.4.1 Lançamento de Ofício

O artigo 148 do CTN descreve o lançamento de ofício como sendo o lançamento efetuado pela Autoridade Administrativa com base nas informações que possui em seus registros.

Art. 148 - Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome 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 às 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.

4.4.2 Lançamento por Declaração

O artigo 147 do CTN descreve o lançamento por declaração como sendo o lançamento efetuado com base nas declarações fornecidas pelo sujeito passivo ou por terceiros e precede o lançamento diretamente.

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.

De acordo com Melo (2002, p. 285), nessa modalidade de lançamento, a relação Fisco e sujeito passivo é a seguinte:

O devedor tem a obrigação de informar ao Fisco todas as operações, estados, fatos e situações ocorridos num determinado período de tempo, em razão do que a Fazenda tem condição de adequá-los à legislação aplicável e emitir o ato de lançamento.

4.4.3 Lançamento por Homologação

O artigo 150 o lançamento por homologação como sendo a modalidade, na qual a legislação atribui ao passivo a incumbência de apurar e recolher antecipadamente o tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa.

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.

4.4.3.1 Autolançamento

O lançamento por homologação é também denominado por parte da doutrina como autolançamento, ou seja, o sujeito passivo praticaria todos os atos relativos à apuração e definição do **quantum** do imposto devido e procederia ao autolançamento, ou seja, lançaria, contra si mesmo, o montante correspondente do tributo devido.

Questionável a existência no Direito Brasileiro da possibilidade de existência do chamado autolançamento. O CTN não utilizou tal expressão, e nem poderia utilizar, ao consagrar que o lançamento é exclusivo das autoridades administrativas.

Entretanto, Aliomar Baleeiro (2003, p. 832), expressa o seguinte entendimento:

O Código Tributário Nacional, partindo do pressuposto corrente de que lançamento é ato privativo da Administração Pública (art.142), não adotou a expressão comumente utilizada pela legislação e doutrina de outros países (autoaccertamento para os italianos ou autoliquidación para os espanhóis) – autolançamento – para designar a espécie de lançamento prevista no art. 150. Somente é lançamento, no sentido técnico-jurídico, o ato jurídico emanado da Administração. Particular não pratica ato administrativo, não lança tributo, por isso mesmo, inteiramente cabível a terminologia legal: lançamento por homologação.

Conclui-se então, que o Direito Brasileiro não consagrou a existência do autolançamento, mesmo considerado que as atividades praticadas pelo sujeito passivo assemelham com os procedimentos utilizados pela autoridade administrativa. No entanto, carece ao primeiro a “chancela administrativa”, termo este utilizado por Santi (1999, p. 220-221).

4.4.3.2 Objeto da homologação

Seguindo com as controvérsias do lançamento por homologação, que se iniciou com o questionamento ao considerar ou não como lançamento, tem-se agora a questão do que é efetivamente homologado: o pagamento antecipado ou todos os procedimentos do sujeito passivo com relação à apuração e à definição do **quantum**.

A doutrina nos mostra que o tema não é pacificado, portanto surge a questão: o objeto da homologação seria o pagamento ou a apuração realizada pelo sujeito passivo?

O artigo 150 do CTN transcrito anteriormente expressa que a homologação será da atividade exercida pelo obrigado.

Não poderia ser diferente, considerando a existência de mecanismos nos tributos que tem por característica o lançamento por homologação, que podem levar, na apuração mensal, à conclusão de que não existe valor a ser recolhido ou até mesmo contrário, a existência de crédito (com relação ao fisco).

No caso do ICMS, utilizando a apuração mensal, através de débito/crédito e o princípio da não cumulatividade (crédito do imposto gravado nas operações anteriores), pode-se chegar ao resultado final mensal de crédito para o período subsequente, sem nada a recolher. O que a autoridade administrativa vai homologar? O recolhimento “zero”? O crédito para o próximo período? . No caso do Imposto de Renda de Pessoa Física, pode ocorrer até mesmo valor a ser restituído.

Não se pode falar em homologação do pagamento. O que o fisco realiza, e quando realiza é a homologação dos procedimentos.

4.4.3.3 Homologação Tácita e Expressa

Com referência a homologação expressa, aquela em que a autoridade administrativa expressa, de forma inequívoca, a homologação do procedimento realizado pelo

sujeito passivo, não deve existir dúvida. Nada obstante alguns autores entenderem, conforme Coêlho (2002, p. 404), que raramente o fisco utiliza tal procedimento.

Na verdade, o lançamento por homologação existe quando a Administração expressamente concorda com a atividade do contribuinte de calcular por conta da lei o imposto devido, fazendo o seu pagamento. Nesse caso, o lançamento dito por homologação é irreversível. Em toda a nossa vida, jamais vimos uma homologação formal integral de pagamento feito pelo contribuinte. A homologação não interessa a Administração. A sua existência deve-se a cópia de Direito estrangeiro feita sem cuidados críticos. Por isso mesmo, a Administração nunca homologa. Prefere deixar correr em aberto o prazo de cinco anos a contar do fato gerador da obrigação tributária, com o fito de fiscalizar o contribuinte quantas vezes queira e, eventualmente, expedir lançamentos ditos “suplementares”, de ofício. É mais eficaz e mais cômodo. A fórmula do CTN embora sofisticada, e, sem dúvida engenhosa. Importa compreendê-la em toda a sua extensão, principalmente na dimensão do pragmático.

No que se refere à denominada homologação tácita é que as controvérsias voltam a existir, cuja previsão está no artigo 150. § 4.º do CTN.

Art. 150 –

§ 4.º Se a lei não fixar prazo à 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.

A inércia da Administração pode ser considerada como um ato administrativo? A definição de ato administrativo. Segundo Cretella Júnior, citado por Abal (2003, p. 48) é:

A manifestação de vontade do Estado, por seus representantes, no exercício regular de suas funções, ou por qualquer pessoa que detenha, nas mãos, fração de poder reconhecido pelo Estado, que

tem por finalidade imediata criar, reconhecer, modificar, resguardar ou extinguir situações jurídicas subjetivas, em matéria administrativa.

Deve-se analisar se a omissão ou não pronunciamento da autoridade administrativa pode se constituir num ato administrativo. De acordo com Mello (1998, p. 253), o silêncio não pode constituir um ato jurídico.

O silêncio não é ato jurídico. Por isto, evidentemente, não pode ser ato administrativo. Este é uma declaração jurídica. Quem se absteve de declarar, pois, silenciou, não declarou nada e por isto não praticou ato administrativo.

No entendimento de Pietro (2002, p. 200) existem diversas formas de manifestação da vontade da administração, inclusive o silêncio.

Até o mesmo o silêncio pode significar forma de manifestação da vontade, quando a lei assim o prevê; normalmente ocorre quando a lei fixa um prazo, findo o qual o silêncio da Administração significa a concordância ou discordância.

Nada obstante, por outro lado, a não manifestação da Administração Pública não se constituir em ato administrativo, no entanto, o disposto no artigo 150, § 4.º do CTN, o silêncio da administração, há de se produzir algum efeito. Não tenham dúvida, inclusive a bem da segurança relações jurídicas.

Esse efeito é a decadência, ou seja, é a impossibilidade do fisco rever os procedimentos efetuados pelo sujeito passivo, se decorrido o prazo previsto no Art 150, § 4.º do CTN.

Santi (1999, p. 223-224) corrobora o posicionamento afirmando:

Não há ato administrativo tácito que homologa o crédito formalizado pelo particular: é a decadência do direito da administração efetuar de ofício este 'lançamento' (art. 150, § 4º) que outorga definitividade ao crédito tributário instrumental.

A classificação adotada pelo CTN é objeto de crítica por parte de vários doutrinadores, uma vez que o parâmetro utilizado é o grau de participação do sujeito passivo na atividade de lançamento e não um critério jurídico.

Segundo Carvalho (2003, p. 424):

Mais uma vez nota-se que o legislador pouco se atém ao aspecto científico, remetendo a tarefa ao plano da dogmática. Quisesse ele discriminar o lançamento em espécie, teria de consultar a tessitura jurídica do ato para, a partir dela classificá-lo em função de seus elementos. Não o fez, escolhendo modalidades aceitas passivamente pela doutrina, mas longe de considerar tais aspectos.

A deficiência na classificação apontada pelo CTN pode ser observada após uma análise das modalidades. Mesmo na modalidade de lançamento por ofício, existe a participação do sujeito passivo, prestando informações, nem que seja de forma simples e num momento antecedente ao primeiro lançamento por assim dizer, e a sua não manifestação posterior, manteriam os dados existentes.

O lançamento por homologação, o mais controvertido dos três, apresenta também algumas características de concepção fictícias, para que não conflite com preceitos do próprio CTN. Primeiramente, com a natureza constitutiva do lançamento pregado pelo mesmo, e depois, com a prerrogativa expressa de que somente a Autoridade Administrativa pode efetuar o lançamento.

Para que não caracterizasse a existência de tributo sem lançamento e que fosse realizado somente pela Autoridade Administrativa, transferiram-se todos os procedimentos de apuração para o sujeito passivo, ficando a mercê da homologação de forma tácita ou expressa pelo Fisco, na tentativa de caracterizar esse ato como lançamento: lançamento por homologação.

Novamente Carvalho (2003, p. 432) combate:

Quero insistir na proposição segundo o qual ato homologatório exercitado pela Fazenda, “extinguindo definitivamente o débito tributário”, não passa de um ato de fiscalização, como tanto outros em que o Estado, zelando pela integridade de seus interesses, verifica o procedimento do particular, manifestando-se expressa ou tacitamente sobre ele.

Por fim o lançamento por homologação por si só, em algumas situações, não é suficiente, necessitando a Autoridade Administrativa utilizar-se do lançamento de ofício.

Para efeito de esclarecimento, haja vista que na rotina dos procedimentos confunde-se o auto de infração com o lançamento, o auto de infração não é lançamento, ele pode conter o lançamento, conforme bem define Baleeiro (2003, p. 789).

O auto de infração tem sempre e necessariamente como pressuposto a prática de um ilícito. O motivo que leva à realização de um auto de infração reside, assim, na existência de uma relação jurídica sancionatória, o que não acontece no lançamento.

... o auto de infração pode reunir atos jurídicos diferentes, que se sujeitam a regimes jurídicos diversos, a saber:

- o lançamento de tributo propriamente dito;
- o ato de aplicação de sanções;
- o ato de intimação do autuado.

O lançamento regularmente constituído e notificado ao sujeito passivo, somente pode ser alterado na forma prevista no artigo 145 do CTN, que prescreve:

Art. 145 - O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.

Koch (2003, p. 91) define com precisão:

De imediato, devo frisar que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo somente pode ser alterado da forma prevista nos incisos do artigo transcrito. Não pode, por exemplo, o Poder Legislativo, através de lei de sua origem, cancelar ou modificar lançamento tributário. O Poder Legislativo não teria competência para revisar e alterar lançamento, ainda que a lei fosse de origem do Executivo.

Contrariamente a Koch, vários Estados têm tentado cancelar, extinguir ou modificar lançamento tributário através de lei. O próprio Estado de Santa Catarina vislumbrou a possibilidade, segundo Koch (2003, p. 91) sem obter sucesso. No Estado do Espírito Santo a Lei n.º 7.002 de 27 de dezembro de 2001, no seu artigo 9.º, estipulou o seguinte:

Art. 9.º - Ficam cancelados os créditos tributários, decorrentes de exigência do ICMS, a título de diferencial de alíquotas, constituídos contra empresas de construção civil, mediante a lavratura de autos de infração.

Parágrafo Único. Se os créditos tributários descritos neste artigo forem objeto de questionamento judicial por parte do contribuinte, ou execução fiscal por parte do sujeito ativo da obrigação tributária, o cancelamento fica condicionado a:

I - comprovante de pagamento das causas processuais e honorários advocatícios acordados ou fixados judicialmente, em se tratando de execução fiscal;

II - desistência de ações judiciais, renúncia a honorários advocatícios e ressarcimento de despesas processuais, em se tratando de ação movida pelo contribuinte.

Não questionamos o mérito, se o imposto era devido ou não, mas sim o procedimento utilizado. Comungando com a idéia de que o crédito tributário nasce junto com a obrigação e o lançamento apenas o materializa e individualiza, ao

cancelarmos o lançamento não estamos extinguindo o crédito, ele continua existindo.

A iniciativa desta lei foi do próprio legislativo, portanto além das imperfeições legais, percebe-se o desconhecimento acerca de lançamento, constituição ou extinção dos créditos tributários face ao ordenamento jurídico tributário do Estado do Espírito Santo, até hoje são suscitadas dúvidas sobre quais créditos tributários estariam extintos.

Vejamos novamente a parte final do artigo 9.º “... constituídos contra empresas de construção civil, mediante lavratura a auto de infração”. Na interpretação literal somente deveriam ser cancelados os créditos tributários constituídos daquela forma, portanto restaria os ainda não constituídos, ou os constituídos através de notificação de débito. Felizmente tal norma foi retirada do ordenamento jurídica do Estado do Espírito Santo, mas irradiou efeitos danosos, devido a sua flagrante ilegalidade.

5 DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

5.1 Decadência no Direito Tributário e previsão legal

O vínculo tributário surgido em decorrência da incidência legal, ou seja, concretização do fato previsto na legislação com a sua efetivação do campo material, que fez surgir a obrigação tributária e, conseqüentemente, o crédito tributário não pode prevalecer para sempre. De uma forma ou de outra será extinto para garantia da estabilidade das relações sociais.

O CTN dispõe no artigo 156, as modalidades de extinção do crédito tributário:

Art. 156 - Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1.º e 4.º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2.º do art. 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

A primeira modalidade prevista é o pagamento ou adimplemento da obrigação tributária, seria a forma principal e direta. No entanto, outras são previstas e permissíveis, dentre elas a prescrição e a decadência. O fundamento primordial da decadência e da prescrição e o elemento tempo: o não exercício do direito dentro de um determinado lapso temporal.

Jeniêr (2002, p. 41), bem explicitou:

Por esse motivo, o direito reconheceu a necessidade de criação de meios e formas de garantia da estabilização das relações sociais, sendo instado a eleger como aspecto limitador do exercício da garantia à proteção contra as violações individualmente consideradas, o tempo, elemento infalível em nossa dimensão, que, por força do próprio direito, conferiria definitividade às relações não contestadas em prazos pré-determinados, criando assim a incontestabilidade de renúncia ao direito não exercido.

No direito positivo brasileiro, mais precisamente no Direito Civil, antes da entrada em vigor do Novo Código Civil, instituído pela Lei n.º 10.406 de 10 de janeiro de 2002, os institutos da decadência e da prescrição não se apresentavam de formas distintas, todos os prazos relativos foram tratados como prazos prescricionais. No código atual são tratados de formas distintas, no Capítulo I e II, do Título IV, do Livro III.

Uma das questões que suscita certas dúvidas refere-se a quando ocorre a decadência e quando ocorre a prescrição, haja vista que os dois institutos têm como elemento gerador, o tempo. Os conceitos para formação do critério de distinção usualmente aplicados e são que: a decadência é a perda do direito e a prescrição a perda da ação, ambas em função do decurso do prazo temporal.

Novamente, com muita propriedade Jeniêr (2003, p. 223), expõe com salutar clareza.

Com efeito, muito comum ainda hoje é a vaga afirmativa de distinção entre essas duas figuras, tomando-se como base única e exclusiva, a afirmativa clássica de que a prescrição extingue a ação e a decadência extingue o direito, ou então, o que é ainda pior, a consideração de que os prazos prescricionais podem ser interrompidos e/ou suspensos, ao passo que em relação à decadência isso de forma alguma seria possível. Entretanto, tais afirmativas, como dito, nem de longe se avizinham de uma

verdadeira análise desses institutos, sendo, na verdade, imprestáveis para a verificação de seu real delineamento, especialmente no que se refere à realidade expressa no Direito Tributário.

Apesar das similaridades não se pode confundir os dois institutos. Além da insuficiente noção corriqueira, de que a decadência atinge o direito material e a prescrição o direito a ação, a noção de direito potestativo e direito a uma prestação são mais apropriados para estabelecer a distinção entre os dois institutos.

Direito potestativo segundo a definição de Chiovenda, citado por Assis, (2004, p. 2).

... se exercitam e atuam mediante simples declaração de vontade, mas, em alguns casos, com a necessária intervenção do juiz. Tendem à produção de um efeito jurídico a favor de um sujeito e a cargo de outro, o qual nada deve fazer, mas nem por isso pode esquivar-se àquele efeito, permanecendo sujeito à sua produção. A sujeição é um estado jurídico que dispensa o concurso da vontade do sujeito, ou qualquer atitude dele.

O direito a uma prestação, também na definição de Chiovenda, exige uma prestação da outra parte, que pode ser no sentido de fazer ou deixar de fazer.

De forma resumida, o direito potestativo independe da manifestação no sentido de fazer ou deixar de fazer da parte contrária e o direito a uma prestação exige da parte contrária uma prestação. Ambos estão passíveis de sofrer os efeitos da inércia do titular do direito dentro um determinado lapso temporal.

A decadência relaciona-se com os direitos potestativos e a prescrição com o direito a uma prestação. Jeniêr (2003 p. 229).

... verifica-se que, em seu *modus operandi*, a atuação de ambas é verificada no plano jurídico da eficácia, sendo que, no entanto, a prescrição atua naquele plano retirando do direito em tela, imediatamente, o seu atributo de exigibilidade (cujo exercício é representado pela pretensão), e fazendo extinguir, apenas como

conseqüência secundária, o crédito tributário, enquanto que a decadência atua diretamente sobre o direito subjetivo determinado, extirpando-o de forma imediata do plano de atuação abstrata do direito.

Portanto a decadência só é admissível até o lançamento, que na prática há uma tendência de se confundir com o Auto de Infração. Como, já exposto, não se pode confundir o lançamento com o Auto de Infração. No bojo do Auto de Infração poderá reunir atos diferentes, inclusive o lançamento. Além dos mais, outros tipos de atos, previstos em lei, poderão ser utilizados pelo Fisco, contendo além do lançamento, a índole sancionatória.

Na legislação ordinária do ICMS do Estado do Espírito Santo, a Lei n.º 7.000 de 27 de dezembro de 2001, prevê no seu artigo 154 a emissão da Notificação de Débito, com rito especial, para alcançar os débitos escriturados ou declarados e não recolhidos. Neste caso, além do imposto, constarão as penalidades, pois a falta de recolhimento do imposto declarado no prazo legal, é fato descrito em lei como ilícito tributário.

Para detalhar melhor, podemos dizer que o instituto da decadência se relaciona com a extinção de três direitos, dois para o sujeito ativo e um para o sujeito passivo:

Para o Sujeito Ativo:

- formalizar a obrigação tributária, através do lançamento, “constituindo” ou “declarando” crédito tributário; e
- homologar expressamente os procedimentos de lançamentos praticados pelo contribuinte;

Para o sujeito Passivo:

- pleitear a restituição de tributo pago indevidamente, por meio de repetição de “indébito”.

5.2 Termo inicial para contagem do prazo.

O artigo 173 do CTN contempla a decadência e estipula no prazo e nos seus incisos, de forma geral, o início da contagem do prazo decadencial do direito do Estado em efetuar o lançamento tributário.

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.

Por outro lado, o artigo 150, § 4.º do CTN, estipula o prazo de cinco anos, caso a lei não fixe outro prazo, para expirar o prazo da Fazenda Pública se pronunciar a respeito da homologação.

Desse modo, não resta dúvida sobre a aplicação do artigo 173 para os tributos sujeitos ao lançamento por ofício e por declaração. E do artigo 150, § 4.º para os tributos sujeito ao lançamento por homologação.

5.2.1 Tributos sujeito ao Lançamento por Ofício e por Declaração.

O prazo de cinco anos, do direito que a Fazenda Pública tem para efetuar o lançamento, começa a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O marco inicial para a contagem do prazo depende da natureza do tributo e da ocorrência do seu fato gerador.

Como por exemplo, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). A ocorrência do fato gerador, ou fato imponible, é a propriedade do veículo no dia 1º de janeiro de cada ano, em relação aos veículos cuja primeira aquisição ocorreu em exercícios anteriores. Exemplificando, com relação ao exercício de 2004, o fato gerador ocorreu em 1º de janeiro de 2004, o fisco estadual possui cinco anos a partir de 1º de janeiro de 2005 para efetuar o lançamento do tributo.

O marco inicial estipulado o artigo 173, I, não sucinta qualquer tipo de dúvida. Não é o mesmo com relação ao inciso II, O qual considera que o marco inicial para a contagem do prazo é transposto para a data em que se tornar definitiva a decisão que anulou por vício formal o lançamento: “II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”.

Parte da doutrina voltou-se contra o dispositivo argumentando tratar-se de uma interrupção do prazo decadencial, proporcionando ao fisco um lapso temporal bastante dilatado, para realizar o lançamento.

O terceiro marco previsto no artigo 173 do CTN, está inserido no parágrafo único, que antecipa o início de fluência do prazo, caso o Fisco realize alguma notificação ao sujeito passivo de qualquer medida preparatória.

5.2.2 Tributos sujeito ao Lançamento por Homologação

O lançamento por homologação está contemplado no artigo 150 do CTN, que novamente será transcrita, situação em que o contribuinte realiza a apuração do tributo devido, informa ao Fisco e efetua o recolhimento antecipadamente a qualquer ato. A regra geral para contagem do prazo para homologação é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

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.

§ 1.º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2.º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3.º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4.º Se a lei não fixar prazo à 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.

Trata-se do menor prazo concedido a Fazenda Pública, considerando a participação efetiva do contribuinte. O cumprimento da obrigação por parte do sujeito passivo, evita controvérsia, no entanto, quando o mesmo deixar de recolher ou recolher parcialmente o tributo devido, começa a emergir a divergência. Segundo Baleeiro (2003, p. 912):

O lançamento por homologação somente é passível de concretização se existiu pagamento. Não tendo o contribuinte antecipado o pagamento devido, nem expressa, nem tacitamente dar-se-á a homologação. Nesse caso, então poderá ter lugar o lançamento de ofício, disciplinado no art. 149 do CTN.

Buscando sistematizar as situações de possíveis ocorrências, podemos enumerar quando o sujeito passivo:

- apura e recolhe integralmente ou parcialmente o tributo devido;
- apura e não recolhe o tributo devido; e
- não apura e não recolhe o tributo devido.

5.2.2.1 Sujeito passivo apura e recolhe integralmente ou parcialmente o tributo devido.

Quando o sujeito passivo apura o valor devido, e recolhe integralmente o tributo, trata-se da situação fática ideal que o legislador previu ao contemplar com um lapso temporal menor para a ocorrência da decadência. É a própria essência do lançamento por homologação. O **dies a quo**, ou o termo inicial para contagem do prazo decadencial, é a partir do fato gerador. Como suporte fático no do artigo 150, § 4.º do CTN.

Quando o recolhimento é menor que o valor devido, ou seja, é parcial o posicionamento predominante na doutrina leva a considerar a hipótese como similar à anterior. Ou seja, independente se o recolhimento for integral ou parcial, o termo inicial para contagem se inicia da ocorrência do fato gerador.

5.2.2.2 Sujeito passivo apura e não recolhe o tributo devido

Essa hipótese provoca divergência na doutrina dependendo do entendimento adotado com relação ao objeto da homologação.

Quando o objeto da homologação é o pagamento, e não ocorrendo, a regra a ser aplicada é do artigo 173, I do CTN, sendo o termo inicial para contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte.

Se, por acaso, o objeto da homologação é o procedimento realizado pelo sujeito passivo inclina-se a aceitar que o termo inicial obedecerá ao artigo 150, § 4.º do CTN.

5.2.2.3 Sujeito passivo não apura e não recolhe o tributo devido

Nessa situação, independente do posicionamento adotado com relação ao objeto da homologação, não há o que se homologar. O Fisco deverá utilizar o lançamento de ofício, o **dies a quo**, para contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte, na forma do artigo 173, I do CTN.

Entendemos que o objeto da homologação é todo o procedimento, conforme já explanado no capítulo anterior. O conceito de “todo o procedimento” compreende não só a apuração devida e correta, mas também a antecipação do imposto devido.

No momento que o Fisco necessita utilizar o lançamento de ofício, deixa de se consubstanciar o lançamento por homologação, perdendo a finalidade proposta pelo legislador. Não há que se falar somente em procedimento do sujeito ativo, ou somente do pagamento, como objeto unilateral da ação de homologação por parte do fisco. O que seria por si a apuração sem o respectivo recolhimento antecipado?

Por outro lado, se o objeto da homologação fosse apenas o recolhimento, estaríamos descaracterizando toda a importância devida da apuração. A partir dela que se define o **quantum** devido ao Estado. A importância primordial da apuração para o fisco é a definição do valor a ser recolhido.

Em decorrência de um processo de ação fiscal, no qual o Fisco verifica os procedimentos adotados pelo contribuinte, podemos encontrar dentre outras as seguintes situações: apuração correta e recolhimento a menor, passivo fictício, pagamento efetuados sem a suficiência de caixa, etc., imediatamente procede à lavratura de um Auto de Infração, que além do lançamento do tributo constará também às multas.

No Estado do Espírito Santo, a legislação prevê para esse caso a lavratura da Notificação de Débito, que vem a ser um instrumento material utilizado para os créditos declarados e não recolhidos, e possui um rito sumário. Na apuração e recolhimento incorreto, será procedimento também a lavratura do Auto de Infração.

Entendemos que o objeto da homologação por parte do Fisco é tanto a apuração quanto o recolhimento. Não há como se falar em homologar apenas a apuração ou o recolhimento. O Fisco encontrando irregularidade procederá à apuração correta e lançará o imposto devido. Não tem como separar a apuração e o recolhimento, o último é consequência do primeiro.

A concepção prevista no CTN para o lançamento por homologação engloba, além da apuração por parte do contribuinte, a antecipação do recolhimento do tributo devido. Não há o que falar em lançamento por homologação se não se efetivou o recolhimento antecipado, e para recolher é necessária à apuração prévia.

5.3 Decadência Revisional

Inicialmente, antes de apontar as hipóteses de ocorrência do fenômeno da “decadencial revisional”, faz-se necessário conceituar a *revisão de lançamento*. Podem afirmar que a revisão do lançamento já efetuada é exercida através de outro ato administrativo expedido por autoridade competente, sem, no entanto, apreciar o mérito decorrente de apresentação de vícios formais. Importante salientar que o crédito continua existindo, independente da revisão.

Segundo o artigo 145 do CTN transcrito anteriormente, o lançamento regularmente notificado somente pode ser alterado, nas hipóteses ali previstas.

Por força do Princípio do Contraditório, o sujeito passivo poderá impugnar o lançamento, que além do mérito, será facultado argüir, preliminarmente, a existência de erros administrativos formais no lançamento.

Na legislação tributária do Estado do Espírito Santo, o lançamento está sujeito ao duplo grau de jurisdição administrativa. Logo, se não lograr êxito na primeira instância, poderá apresentar “recurso voluntário” ao Conselho Estadual de Recursos Fiscais. Ainda o lançamento, mesmo não impugnado, está sujeito ao controle da legalidade, efetuado através de saneamento administrativo, antes da inscrição em

dívida ativa, determinando, quando for o caso, a lavratura de “Termo de Revisão” de lançamento.

A legislação prevê ainda o recurso de ofício, no qual a própria Autoridade Administrativa recorre dos atos praticados por mesma, quando houver redução parcial ou extinção do crédito tributário. Essa iniciativa de ofício da Autoridade Administrativa está regulada no artigo 149 do CTN.

O mencionado artigo 149 enumera várias hipóteses, algumas relacionadas ao lançamento por declaração, e em seu parágrafo único (... a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública), determina que a revisão do lançamento somente poderá ser iniciada enquanto não findar o prazo decadencial.

No entanto, de qual prazo estarei falando: prazo para o lançamento originário, com base no fato gerador, ou no prazo para revisar o lançamento?

É notório que para ocorrer uma revisão é necessário que antes tenha ocorrido o lançamento, não havendo lançamento tributário não há como ocorrer a revisão. Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação o ato de apurar e recolher antecipadamente o tributo devido pelo sujeito passivo não se trata de lançamento, pois é sabido que este é de competência exclusiva da autoridade administrativa.

Portanto, o que observamos é o nascer de um novo direito da Fazenda Pública, ou seja, mais cinco anos para revisar. Hoje já poderíamos afirmar que seria o nascer do direito de “reconstituir o crédito tributário viciado”.

O **caput** do artigo 173 do CTN, mencionado anteriormente, estipula o prazo de cinco anos para que a Fazenda Pública constitua o crédito tributário, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento deveria ter sido realizado, e no seu inciso II define novo marco inicial para contagem de prazo, a partir da data que tornar definitiva a decisão que anular o lançamento devido por vício formal, para o Fisco “reconstituir” o lançamento originário.

O conceito de vício formal no lançamento tributário está relacionado com a inobservância dos requisitos e formas previstos na legislação, sem, no entanto, adentrar ao mérito da existência ou não do crédito tributário.

Portanto, ocorrendo anulação do lançamento, por vício formal, a autoridade administrativa possui o prazo de cinco anos contados dessa data para efetuar novo lançamento.

No entanto, para discussão que levantamos anteriormente, não se aplica na hipótese do lançamento originário ter se equivocado em relação à sujeição passiva. Ainda neste trabalho, falaremos de forma mais detalhada acerca do tema.

A decadência se fundamenta na inércia do sujeito ativo e na necessidade de prover segurança nas relações jurídicas. Está evidente que o sujeito ativo exerceu o seu direito não dando causa à decadência.

De forma decisiva Koch (2003, p. 127) explana sobre o assunto:

O que o legislador pretendeu com este dispositivo é evitar surpresas indesejáveis para a Fazenda Pública com relação decadência. Com a elaboração do lançamento, a Fazenda Pública entra num estado inercial durante o processo contencioso administrativo, julgando ter prevenido a decadência, não importando o tempo que decorrer para a solução da lide no tribunal administrativo. Contudo, no final do julgamento, depara-se com a decisão de cancelamento do ato fiscal por vício formal, ou por qualquer motivo que não seja a desconstituição da relação jurídico-tributária do fato descrito como infração, nulidade por incompetência do agente notificante, por exemplo, fazendo cair por terra a prevenção da decadência. O Estado não “dormiu” para deixar decair o seu direito de lançar o crédito tributário; o Estado agiu dentro do prazo, só que de forma incorreta, com uma linguagem inadequada, lavrando lançamento viciado em suas formalidades. (Daí a crítica contundente de Ives Gandra da Silva Martins. Segundo ele, estar-se-ia premiando a imprudência, a imperícia e a omissão governamental, conforme já

exposto acima). Com uma dose de privilégio, o legislador, então, adaptou a norma para que o tempo decorrido entre a lavratura do lançamento com defeito, até a decisão definitiva que o cancelara, fosse expurgado do prazo decadencial, marcando um novo início, a partir deste julgamento.

A crítica de Martins (2002, p. 435), que Koch menciona acima:

... que a solução do legislador não foi feliz, pois deu para a hipótese excessiva elasticidade a beneficiar o Erário no seu próprio erro. Premiou a imperícia, a negligência ou a omissão governamental.

5.4 A Decadência e o vício formal no lançamento.

O artigo 173 do CTN prevê a ocorrência do fenômeno da decadência, ou seja, a perda do direito de efetuar o lançamento por parte do fisco, ressalvada a hipótese do inciso II, que no, caso de vício formal, o termo inicial para contagem do prazo seria a partir da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado o lançamento anteriormente efetuado. Logo, o lançamento estando eivado de vício formal e for anulado, o prazo para o fisco reconstituir o crédito é de 5 (cinco) anos a partir daquela data.

No âmbito do Processo Administrativo é necessário definir com clareza o que vem a ser vício formal. Segundo Koch (2003, p. 124):

Por conseguinte, vício formal é toda inobservância aos requisitos e formas prescritos em lei para elaboração do ato administrativo do lançamento. Entretanto, vício formal é uma característica do ato que o macula e lhe atribui um defeito, de maior ou de menor importância jurídica, sendo causa suficiente para anular o ato, mas que não retira a sua existência como um todo, de pleno direito, tornando o ato inexistente. O ato existe, mas estará contaminado por um ou vários defeitos. Vício formal não se confunde com ato jurídico desprovido de um dos elementos essenciais anunciados pelo artigo 82 do CC acima, hipótese em que o ato simplesmente não terá validade. Vício

formal é defeito de menor importância, afinal o ato jurídico, até a declaração de sua nulidade, produz efeitos jurídicos.

O vício formal é intrínseco ao ato, um defeito de forma, continua Koch (2003, p. 124).

A forma tem natureza processual e opera numa perspectiva de instrumentalidade, visando estabelecer o direito material. A forma não pode ser um fim em si, mas um meio de se atingir um fim, que é a prática de um ato jurídico perfeito. Daí porque não se pode caracterizar de vício formal qualquer omissão ou inobservância das regras legais que não tenham nenhuma importância do ponto de vista finalístico.

Dentre outros vícios formais podemos enumerar:

- o instrumento material utilizado para formalizar o lançamento;
- o enunciado inadequado do fato; e
- a incompetência do agente notificante.

A incompetência legal do agente notificante deverá ser considerada de forma definitiva, pois o lançamento é privativo da autoridade fiscal.

Quando o lançamento for cancelado por possuir um vício formal, e por esse entendem os que estão intrínsecos ao ato, decorrentes da forma, não podem desqualificar o ato administrativo, a Fazenda Pública pode e deve reemitir o lançamento, fazendo uso do prazo previsto no artigo 173, II do CTN. Nesse caso, reitera-se que o marco inicial será a data que tornou nulo definitivamente o lançamento, caracterizando o prazo para a ocorrência do fenômeno da “decadência revisional”.

Observe-se que não estaremos dando novo nome ao instituto que ora será feita a defesa, apenas descrevendo outros termos previstos na língua portuguesa que trará fundamentos para a tese em estudo.

A definição incorreta do sujeito passivo não se trata de vício formal, é um defeito de ordem externa ao lançamento. Koch (2003, p. 128) considera como falta do elemento essencial para o lançamento, não permitindo que a Fazenda se utilize do benefício de reconstitui-lo previsto no artigo 173, II do CTN.

Segundo Baleeiro (2003 p. 911).

Tanto a decisão judicial pode anular o lançamento viciado formalmente, quanto à própria autoridade administrativa, a que fez o procedimento ou a superior que o reviu, pode e deve fazê-lo, já que ato é de competência vinculada e adstrito à rígida legalidade.

No âmbito do Poder Judiciário, não há aplicação do mencionado “benefício”. Pois ao chegar a tal esfera o crédito já está definitivamente constituído. Não será mais caso de decadência e sim, de prescrição. O sujeito passivo, para desconstituir o crédito, deverá propor uma ação anulatória de débito fiscal, e na hipótese de existência de vício formal, a Fazenda Pública poderá refazer o lançamento, no entanto, sem a permissão do inciso II, mas utilizando o inciso I do artigo 173, (Koch. 2003, p. 129).

5.5 Suspensão e interrupção do prazo decadencial

Trata-se da discussão a cerca da polêmica que envolve o artigo 173, II do CTN, ao qual se debate sobre a possibilidade da ocorrência do fenômeno da interrupção ou suspensão da decadência. Anteriormente ao novo Código Civil, o Direito Privado não admitia esta hipótese. Hoje, caso haja dispositivo legal em contrário, este fenômeno poderá ocorrer. No Direito Tributário, essa hipótese, por alguns doutrinadores, sempre foi admitida.

Vejamos que Hable (2004, pg 96), comenta o tema:

Para se defender a tese de que, no mencionado inciso II, não haveria interrupção do prazo de decadência, citamos a assertiva de que não é possível interromper um prazo que não esta em curso, isto é, que já

cessou, pois com o lançamento tributário, a posteriori anulado, não há mais de se falar em decadência, podendo-se assim considerar autônomo o novo prazo. Cabe destacar, no entanto, que, com a anulação do lançamento tributário, ou sua nulidade como já tratado, é como se esse nunca tivesse existido, e, assim, despreza-se o prazo já transcorrido para a realização do referido lançamento, contando-se, por expressa disposição legal, um novo prazo de cinco anos, ou seja, caso típico de interrupção.

Portanto há de se admitir que, a partir da decisão definitiva que anulou o lançamento por vício formal, nasceu um novo direito para a Fazenda Pública e esse direito deve ser exercido no prazo de cinco anos, tendo como marco inicial da contagem do prazo para a data que tornou o lançamento nulo definitivamente. Nessa hipótese, como se vê, não se considera a data do fato gerador, ou mesmo o primeiro dia exercício seguinte à ocorrência do fato gerador.

Podemos então afirmar que, se o fisco não exercer o direito de “constituir”, ou “reconstituir”, no prazo de cinco anos, ocorrerá a *decadência revisional*.

5.6 Posição dos tribunais.

A posição adotada pela 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), gerou muitas controvérsias com relação ao entendimento de que o prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação seria de 10 (dez) anos. Resultado do somatório dos prazos previstos nos artigos 150, § 4.º e 173, I, ambos do CTN.

Argumentado no fato de que o prazo somente tem início após cinco anos contados do exercício seguinte àquele em foi extinto o direito potestativo da Administração de rever e homologar o lançamento.

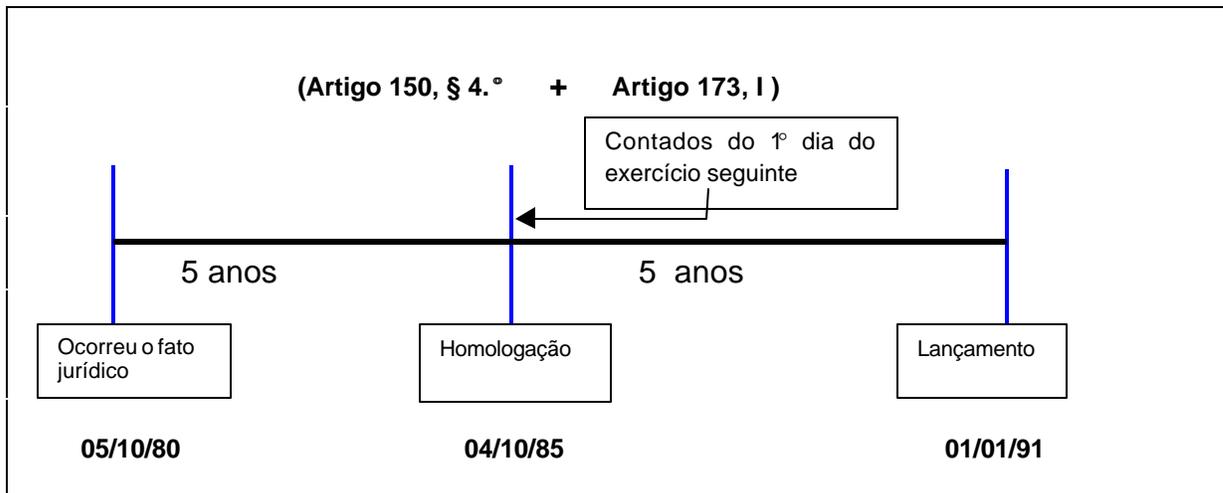


Figura 1 - Posicionamento da 1ª Turma do STJ

TRIBUTÁRIO - TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - PRAZO.

Estabelece o artigo 173, inciso I do CTN que o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento por homologação poderia ter sido efetuado. Se não houve pagamento, inexistente homologação tácita.

Com o encerramento do prazo para homologação (05 anos), inicia-se o prazo para a constituição do crédito tributário. Conclui-se que, quando se tratar de tributos a serem constituídos por lançamento por homologação, inexistindo pagamento, tem o fisco o prazo de 10 anos, após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário.

Embargos recebidos.

(STJ - ERESP 132329 / SP - EMBARGOS DE DIVERGENCIA NO RECURSO ESPECIAL 1999/0001926-1 – Rel. Min. GARCIA VIEIRA (1082) - 28/04/1999).

Outra posição do STJ uniformizou a sua jurisprudência no entendimento de que se inexistiu a antecipação do pagamento, não há de se falar em lançamento por homologação, nesse caso aplica-se o artigo 173, I do CTN. Ocorrendo antecipação no todo ou em parte, aplica-se o artigo 154, § 4.º do CTN.

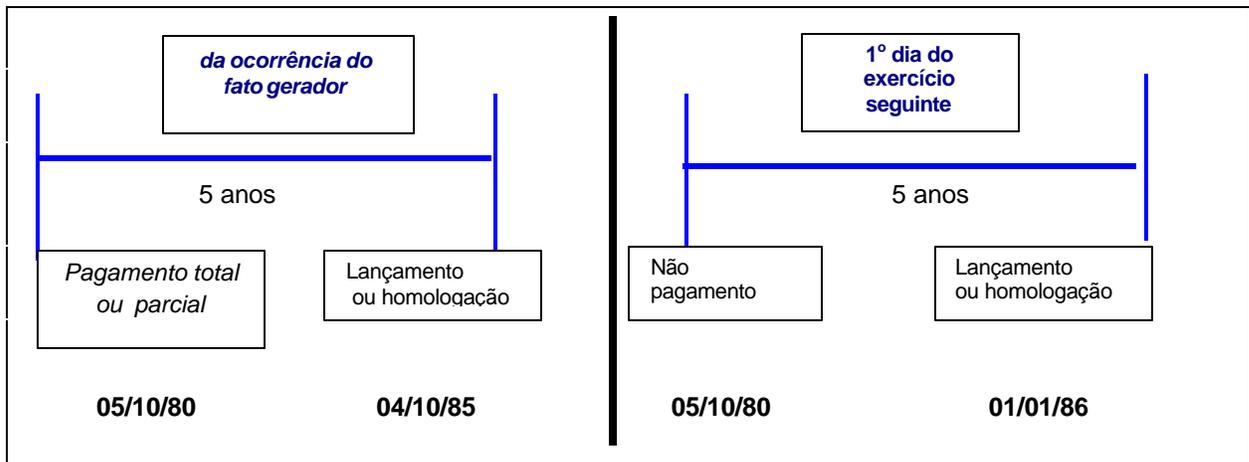


Figura 2 - Posicionamento atual do STJ

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

Embargos de divergência acolhidos.

(STJ - ERESP 101407 / SP - EMBARGOS DE DIVERGENCIA NO RECURSO ESPECIAL 1998/0088733-4 – Rel. Min. ARI PARGENDLER (1104) - 07/04/2000).

6 PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

6.1 Conceito de Prescrição

Como a decadência, o instituto da prescrição encontra-se relacionado no artigo 156, V do CTN, como causa de extinção do crédito tributário:

Art. 156 - Extinguem o crédito tributário:

I –

V - a prescrição e a decadência;

O que vem a ser a prescrição? A prescrição é também a perda de um direito, mas o direito de exercer uma ação, de exigir o cumprimento da obrigação. A prescrição atua diretamente anulando a pretensão de exigir de outrem, o cumprimento de uma obrigação.

O instituto da prescrição, conforme já mencionado, relaciona-se, na concepção de Chiovenda, com o direito a uma prestação, no momento que se exige de uma das partes a obrigação de dar (pagar, recolher). Diferentemente da decadência, que está relacionada ao direito potestativo, direito esse, que para ser realizado ou exercido, independe da manifestação da outra parte. Ambas estão passíveis de emergir em decorrência da inércia do titular do direito.

No Direito Tributário, ao configurar a ocorrência da prescrição, como uma das causas de extinção do crédito tributário, estabelece que o sujeito ativo não possui mais o direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária por parte do sujeito passivo.

É muito comum encontrar nos textos jurídicos, principalmente nos tributários, a descrição de que a decadência não é passível de interrupção ou suspensão, conquanto a prescrição aceita a interrupção ou suspensão. Entendemos que tais afirmações de modo simplório deixam a desejar, não contribuindo para delineamento jurídico de tais institutos.

Segundo Jeniêr (2003, p. 223), o que se interrompe ou suspende é a contagem dos prazos prescricionais ou decadenciais.

Não é conveniente afirmar que ocorre a interrupção e/ou suspensão da prescrição ou da decadência. O que se interrompe ou se suspende é a contagem do prazo para a formação do período.

É necessário também deixar bem claro que a possibilidade de ocorrência da decadência é no lapso temporal anterior ao lançamento efetuado pela autoridade fiscal, e a prescrição, após o lançamento. Portanto, o lançamento é o marco divisor entre os dois institutos.

6.2 Início do prazo prescricional

O CTN nos termos do artigo 174, define a data inaugural para contagem do prazo prescricional como a data em que ocorre a constituição definitiva do crédito.

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;

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.

O termo “constituição definitiva do crédito” suscita, até os dias atuais, uma grande polêmica para definição exata do sentido ou do que o legislador quis expressar ao se referir à constituição definitiva. Ao utilizar tal expressão, poderia aceitar a existência de uma constituição provisória do crédito e posteriormente uma constituição definitiva do crédito? Considera-se apenas a constituição, é essa seria definitiva? Existindo apenas a constituição definitiva do crédito quando ela se daria? No lançamento após a ciência do sujeito passivo ou após esgotar todos os recursos administrativos possíveis?

Santi, (2001, p. 215-216), defende o início para fruição do prazo prescricional, a partir da ciência por parte do sujeito passivo, do lançamento efetuado.

Não cabe, portanto, interpretar constituição definitiva em oposição à constituição provisória. Sistemáticamente parece-nos que a preocupação do legislador do Código Tributário Nacional foi contrapor a noção dinâmica de procedimento, prevista no Art. 142, ao produto final desse processo: o crédito tributário, formalizado pelo lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo. Definitivamente, assim, deve ser interpretado com a qualidade do que foi produzido, tal qual ficou.

Não aceitamos, portanto, a tese de que o crédito tributário se torna definitivo constituído apenas quando não couber mais a interposição de defesa ou recurso na esfera administrativa, como defende HUGO DE BRITO MACHADO e, de modo extraordinariamente aprofundado, MARIA LEONOR LEITE VIEIRA. Nem tampouco, a teses segundo a qual a constituição definitiva se dá somente com a final inscrição da dívida, condignamente refutada por SACHA CALMON NAVARRO COELHO.

No entanto, Cassone (2003, p.203), defende que o prazo prescricional fica suspenso até que ocorra a decisão definitiva no processo administrativo fiscal. O prazo começa a contar a partir do momento que não houver mais a possibilidade de defesa ou recurso na esfera administrativa.

A jurisprudência assim se manifesta:

TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO.

1. A antiga forma de contagem do prazo prescricional, expressa na Súmula 153 do extinto TFR, tem sido hoje ampliada pelo STJ, que adotou a posição do STF.
2. Atualmente, enquanto há pendência de recurso administrativo, não se fala em suspensão do crédito tributário, mas sim em um hiato que vai do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão ex-officio.

3. Somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional.

4. Prescrição intercorrente não ocorrida, porque efetuada a citação antes de cinco anos da data da propositura da execução fiscal.

5. Recurso especial improvido.

(STJ - RESP 435896 / SP - RECURSO ESPECIAL 2002/0062316-9
Rel. Min. ELIANA CALMON (1114) - 05/06/2003).

O prazo prescricional se traduz no lapso temporal, dentro do qual o sujeito ativo possui permissibilidade legal para exigir do sujeito passivo o adimplemento da obrigação tributária. O prazo previsto no artigo 174 do CTN começa a fluir a partir do momento em que o sujeito passivo está obrigado a satisfazer a obrigação tributária, regulamente formalizada pelo lançamento e não o faz, segundo Abal (2003, p. 97-98).

Esse prazo, entretanto, pode sofrer uma interrupção no tempo ou uma suspensão da contagem, em decorrência das causas previstas no CTN.

Aplicando tais procedimentos à realidade, podemos utilizar como exemplo a hipótese de um lançamento realizado contra um determinado sujeito passivo, por meio de um Auto de Infração, que no sentido formal, não se trata propriamente de um lançamento, mas se engloba em seu bojo tanto um lançamento como as penalidades.

Obedecidas certas condições, na maioria das situações, o sujeito passivo tem um prazo de 30 (trinta) dias para recolher ou apresentar impugnação. Nesse período o fisco está impedido de exigir o cumprimento da obrigação, por força legal tem que se manter inerte até a conclusão do prazo. Antes de terminar o prazo, o sujeito passivo pode apresentar sua defesa, a impugnação, dependendo da organização interna de cada órgão, a julgamento de 1ª instância administrativa e de cunho monocrática. Continua o fisco impedido de exigir o cumprimento até a prolação da decisão.

Não logrando êxito, após a ciência da decisão de 1ª instância o sujeito passivo tem um prazo para recolher ou apresentar recurso voluntário para órgão superior, colegiado conhecido como Conselho de Recursos Fiscais ou Conselho de Contribuintes, formado por representantes da sociedade organizada e do Fisco. Nesse interregno, também está a Fazenda Pública impedida de exigir o cumprimento. Somente após a decisão de 2ª instância administrativa, com a ciência do sujeito passivo, e não couber mais qualquer tipo de recurso na esfera administrativa, a Administração passa ter a permissibilidade para exigir o cumprimento da obrigação, momento em que ocorre a constituição definitiva do crédito.

Não poderia ser de outra forma, está evidente, que, a partir dessa data, inicia-se o cômputo do prazo prescricional para o sujeito ativo. Persistindo a negativa do sujeito passivo em cumprir com a sua obrigação tributária permite a Administração intentar a devida ação de execução fiscal. Koch (2003, p. 88), assim expôs:

Não é de se admitir que a lei contenha palavras inúteis em seu texto que não queiram nada significar de importante. Assim, a palavra definitiva que adjetiva a constituição do crédito tributário nos termos do artigo 174 do CTN, deve ter algum significado. Ora, se o legislador pretendesse referir-se ao lançamento lavrado e notificado ao contribuinte, sem importar-se com a fase de sua contestação administrativa, não precisaria do adjetivo **definitivo**, pois que não existe lançamento provisório. O lançamento depois de cientificado ao sujeito passivo já ingressou no ordenamento positivado através de norma individual e concreta, estando pronto para cumprir com as suas finalidades jurídicas. Mais uma vez qualificando o lançamento como definitivo, quis o legislador fazer referencia um crédito tributário que se tornara imodificável no âmbito da administração fazendária, só podendo ser alterado na esfera judicial.

6.3 Suspensão e interrupção do prazo prescricional

Além da situação mencionada anteriormente, na qual ocorreu um deslocamento do termo inicial, impedindo a contagem do prazo prescricional, duas outras situações podem também ocorrer com relação a esse mesmo prazo: a suspensão e a interrupção.

A suspensão do prazo prescricional está prevista no artigo 151 do CTN. A contagem do prazo é paralisada, em função da impossibilidade do detentor do direito da ação de exigir o cumprimento da obrigação. Cessando o motivo que ensejou a paralisação, o retorno se dá ponto em que foi paralisada, computando logicamente o tempo antes transcorrido da paralisação.

Artigo 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.

A interrupção do prazo prescricional prevista no artigo 174 do CTN, transcrito no item anterior, irradia um efeito mais drástico, pois descarta o prazo até então transcorrido recomeçando a sua contagem, a partir do momento que cessar o motivo que deu causa. O lapso temporal transcorrido até a interrupção não é aproveitado.

É fácil perceber que o impedimento somente pode ocorrer antes de se iniciar o transcurso do prazo; e a suspensão e interrupção após o início.

6.4 Renúncia e alegação da Prescrição.

Os reflexos da prescrição no âmbito do Direito Civil freqüentemente confundem os reflexos da prescrição no âmbito do Direito Tributário. Os doutrinadores induzem ao entendimento que a decadência, por ser matéria de ordem pública, pode ser decretada de ofício e a prescrição, por ser matéria de ordem privada, não pode ser decretada de ofício, ou seja, tem que ser provocada.

No Direito Civil a prescrição pode ser renunciada, desde que seja pelo prescribente, e não pode ser alegada de ofício pelo juiz, sendo necessário a manifestação da parte interessada.

No campo Direito Tributário, a força do contida no artigo 156 do CTN, afirmando categoricamente que o crédito tributário torna-se extinto, dentre outras, pela prescrição, leva a analisar se é possível renunciar a algo que já foi extinto. Portanto, no Direito Tributário a prescrição não só extingue o direito à ação de cobrança (art. 174), como o próprio objeto (artigo 156 inciso V do CTN).

Hable (2004 p. 80) admite que em qualquer momento pode ser declarado de ofício tanto a prescrição, quanto a decadência, senão vejamos:

No Direito Tributário, além de a decadência tributária, uma vez verificada, pode ser reconhecida de ofício, em qualquer momento e instância, tanto pela autoridade judiciária quanto pela própria autoridade administrativa, a prescrição tributária, também pode ser reconhecida de ofício, independentemente de invocação das partes, por estar, da mesma forma que a decadência, extinguindo o crédito tributário (CTN, art.156, V).

Possibilitando, inclusive, pleitear a restituição do valor pago indevidamente (artigo 165 do CTN), conforme Abal (2003, p. 94).

Mas, no caso do crédito tributário, o art. 156 do CTN prevê a extinção direta do crédito através da prescrição. Importante esta ressalva, uma vez que, no direito privado, ocorrida à prescrição, o direito

permanece, tanto que, se houver o adimplemento da obrigação prescrita, não pode reclamar a devolução, ao passo que no direito tributário, como ocorre a extinção direta do crédito pela prescrição, pode o sujeito passivo, que recolher tributo prescrito, pleitear a restituição (CTN, art. 165).

Considerando a inexistência das hipóteses de suspensão ou interrupção e não tendo o Estado proposto a competente ação executiva fiscal, há de se declarar extinto o crédito tributário em face de ocorrência da prescrição, devendo ser baixado ou retirado dos registros da Fazenda Pública, independente da manifestação da parte interessada.

6.5 A Lei das Execuções Fiscais e a Prescrição

O artigo 2º, § 3º da Lei n.º 6.830 de 22 de setembro 1980, conhecida também como Lei de Execução Fiscal (LEF), estipula que após a inscrição em Dívida Ativa, a contagem do prazo prescricional será suspenso por 180 (cento e oitenta) dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se essa última ocorrer primeiro.

Art. 2.º -.....

§ 3.º -A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

Estou diante de um caso de suspensão: o prazo anterior, cuja contagem iniciou-se da constituição definitiva do crédito, quando não mais possível a interposição de recurso administrativo, é aproveitado. O julgado mencionado abaixo não deixa a menor dúvida:

**TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL –
EMBARGOS DO DEVEDOR – PRESCRIÇÃO – TERMO INICIAL –
SUSPENSÃO E INTERRUPTÃO.**

1. O prazo prescricional da execução fiscal é de cinco anos, contados do lançamento do débito, na conformidade do CTN.
2. A inscrição do crédito em dívida ativa suspende esse prazo por 180 dias, dentro dos quais deverá ser ajuizada a ação executiva.
3. Realizada a inscrição e ultrapassado o lapso suspensivo, o quinquênio é contado desde o início do prazo, computando-se o tempo transcorrido antes da inscrição, por tratar-se de suspensão do prazo e não de interrupção.
4. Recurso especial improvido.
(STJ – RESP 189900 / SP – RECURSO ESPECIAL 1998/0071539-8 – Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS (1094) – 23/11/1999).

Quanto ao artigo 8º, § 2.º da LEF, “§ 2º - O despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição.”, estipula que o despacho do Juiz que ordenar a citação interrompe a prescrição, ou seja descartando todo o tempo anteriormente transcorrido.

O inciso I, do parágrafo único do artigo 174 do CTN, prescreve a citada prescrição será interrompida pela citação pessoal feita ao devedor.

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.

Estou claramente diante de uma possível antinomia. Antes de seguir, é importante definir se existe uma hierarquia entre o Código Tributário Nacional e Lei de Execuções Fiscal.

Como já mencionado anteriormente, a Lei n.º 5.172/66, que passou a ser denominado de Código Tributário Nacional através do Ato Complementar n.º 36 de 13 de março de 1967, foi recepcionado pela Constituição da República de 1988 com o invólucro de lei complementar. Ou seja, suas regras só podem ser alteradas através de processo de lei complementar.

O artigo 146, III, “a” da Carta Magna, disciplina que cabe à lei complementar dispor sobre decadência e prescrição no âmbito do direito tributário. A LEF deve ser interpretada harmonicamente com o CTN, prevalecendo este, em caso de conflito expresso.

Art. 146 - Cabe à lei complementar:

I -

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Logo, como considerar do disposto no artigo 8.º, §2.º da Lei n.º 6.830 de 1980? Como a LEF não se reveste de status de lei complementar, à primeira vista, seria de se concluir serem inconstitucionais, por vício formal, os artigos mencionados, no que se referem à prescrição, por se tratar de matéria, cuja competência foi constitucionalmente restrito à lei complementar. É princípio de Direito Público, que a prescrição e a decadência tributárias são matérias reservadas à lei complementar. Entendo, que neste caso, o artigo 8º da LEF não pode prevalecer sobre o CTN, sofrendo os limites impostos pelo artigo 174 do Código Tributário Nacional.

6.6 A Prescrição intercorrente.

Prescrição intercorrente é aquela que emerge no decorrer da ação, seja por decurso de prazo seja por inércia da parte interessada. Levanta-se a possibilidade da existência prescrição intercorrente no âmbito administrativo, idéia a ser refutada em decorrência da suspensão da exigibilidade quando ocorre impugnação, na qual o Estado fica impedido de exigir o cumprimento.

Santi (2001, p.239) assim define:

Consideramos que não pode haver prescrição intercorrente no processo administrativo porque, quando há impugnação ou recurso administrativo durante o prazo para pagamento do tributo, suspende-se à exigibilidade do crédito, o que simplesmente impede a fixação do início do prazo prescricional.

No âmbito da execução fiscal, doutrinadores renomados defendem a existência da prescrição intercorrente. No entanto, há de se analisar o objeto de ataque da prescrição que venha a ser o direito de ação do sujeito ativo. E essa, já foi exercitada. A prescrição não tem por objetivo o processo em si. Além do mais, a citação prevista no inciso I parágrafo único do artigo 174 do CTN, interrompe a contagem do prazo de prescrição. Não tem o condão de reiniciar a contagem. A citação interrompe e mantém interrompido o transcurso do prazo para efeito de prescrição.

Nada obstante o entendimento de grande parte da doutrina, ousa não comungar com a existência da prescrição intercorrente no processo de execução fiscal. “Fugiria ao razoável que este, titular da ação de execução fiscal, não somente tivesse que empregar diligência aos seus atos, mas tivesse que também impô-la ao Juízo e à outra parte...”, conforme dispõe Linhares (2002, p. 8).

A jurisprudência já tem reconhecido que não cabe prescrição intercorrente, em sede Execução Fiscal, quando:

- a) A responsabilidade pelo prazo compete exclusivamente ao Poder Judiciário; e

EXECUÇÃO FISCAL - DESPACHO CITATÓRIO QUE NÃO INTERROMPE A PRESCRIÇÃO. ARTIGO 8.º, PARÁGRAFO 2.º DA LEI N. 6.830/80.

A norma acima mencionada deve ser interpretada em combinação com o art. 219, parágrafo 4.º do CPC, ou seja, no sentido de que não se efetuando a citação nos prazos aludidos nos parágrafos anteriores, haver-se-á por não interrompida a prescrição.

Embargos de divergência recebidos.

(STJ - ERESP 34850-3 / SP - EMBARGOS DE DIVERGENCIA NO RECURSO ESPECIAL 1995/0008976-9 – Rel. Min. JOSÉ DE JESUS FILHO (1040) - 12/12/1995).

- b) Em que pese a Fazenda Pública ter envidado esforços, não logrou existir na procura de bens do Executado. Nesse caso existe divergência no STJ.

PROCESSUAL - TRIBUTARIO - PRESCRIÇÃO - EXECUTIVO FISCAL - INTERRUÇÃO - DESPACHO QUE DETERMINA A CITAÇÃO - LEF, ART. 8.º, PARAGRAFO 2. - CPC, ART. 219.

No processo executivo fiscal, o despacho que determina a citação, interrompe o curso da prescrição.

A eficácia desse despacho não está subordinada ao exercício das providências determinadas pelo art. 219 do CPC.

O condicionamento da interrupção, às providências reclamadas pelo art. 219 do CPC, reduziria o preceito do art. 40 à inutilidade.

(STJ - RESP 35663-6/ SP - RECURSO ESPECIAL 1993/0015649-7 – Rel. Min. DEMÓCRITO REINALDO (1095) - 21/09/1994).

E, artigo 40 da LEF, assim define:

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.

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

§ 2.º 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.

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

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A vista as pesquisas realizadas, são apresentadas as conclusões encontradas pelo desenvolvimento do estudo:

- Ao abordar se a decadência, conforme exposto no artigo 156 do CTN, é uma das formas de extinção do crédito tributário, há de se entender que excluir é necessário que exista. Algo que não existe não é possível excluir. E se a decadência só pode ocorrer antes de efetuar o lançamento, logo este não pode ser constitutivo do crédito, se o fosse, como a decadência iria extinguir algo que ainda não existe. Não deixando dúvida que o crédito tributário nasce junto com a obrigação tributária;
- Ao analisar e sistematizar as três situações de possíveis ocorrências do lançamento por homologação, em relação à primeira, quando o sujeito passivo apura o valor devido, e recolhe integralmente o tributo devido, nada a opinar considerando a efetivação do previsto como a situação fática ideal e correta. Se o recolhimento for a menor do valor devido, sendo tanto a apuração quanto o recolhimento objetos da homologação por parte do Fisco, o **dies a quo**, ou o termo inicial para contagem do prazo decadencial referente ao valor que deixou de ser recolhido pelo sujeito passivo, iniciar-se-á a partir do primeiro dia do exercício seguinte. Está patente a utilização do lançamento de ofício. Foi necessária a intervenção do fisco, frente omissão por parte do sujeito passivo. Descaracterizando o lançamento por homologação

Na segunda situação, quando o sujeito passivo apura, e não recolhe o tributo devido, o objeto da homologação é a apuração e o pagamento, e não ocorrendo a antecipação do pagamento em função da apuração realizada, não há que se falar em homologação. A regra a ser aplicada é do artigo 173, I do CTN,

sendo o termo inicial para contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte.

Na terceira situação, quando o sujeito passivo não apura e não recolhe o tributo, concluímos que a situação é mesma acima, e, nesse caso, nem a apuração foi efetivada. A regra a ser aplicada é a do artigo 173, I do CTN, sendo o termo inicial para contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte;

- Ao verificar a tão combatida, quase se tornando uma certeza para alguns profissionais do ramo do direito tributário, a concepção de que o prazo da decadência jamais poderá ser interrompido ou suspenso, entendemos do mesmo modo, o prazo decadencial no direito tributário, igualmente ao do Direito Civil, não admite ser interrompido ou suspenso, somente admite ser extinto;
- No estudo do conceito administrativo de Poder de Polícia constante no direito administrativo brasileiro, identifica-se a faculdade de condicionar e restringir o uso e gozo de bens, atividade e direitos individuais, em benefício da coletividade e do próprio Estado, caracterizando dessa forma, a supremacia do interesse público sobre o interesse privado. Assim, podemos afirmar que no Direito Público, o Fisco inicialmente possui o direito de lançar, mas, uma vez lançado, e caso este lançamento possua vícios formais, nascerá então um novo direito, ou seja, o direito de revisar o próprio lançamento. O primeiro tem como prazo para exercer o direito constituir o prazo previsto no artigo 173, I do CTN, e o segundo têm como prazo, para o exercício do direito de revisar, reemitir ou reconstituir, o previsto no artigo 173, II do CTN;
- O entendimento acima, coaduna-se com a discussão de somente ser admitida a hipótese de extinção da decadência, nunca de suspensão ou interrupção. Portanto, uma vez lançado no prazo legal para exercício da competência administrativa para efetuar o

lançamento, extingui-se a decadência do artigo 173, I do CTN. Caso este lançamento tenha vício formal, quando da decisão definitiva que anular o lançamento primitivo, começa a contagem para um novo direito para “reconstituir o crédito”. Estou falando de um novo prazo peremptório;

- Finalmente, posso concluir que na hipótese do fisco não reconstituir o crédito tributário no prazo de cinco anos, após a decisão definitiva que anulou a lançamento, ocorrerá então a chamada “decadência revisional” por pura e simples falta do Fisco não ter exercido seu direito no prazo privilegiado previsto no artigo 173, II do CTN. Seria uma verdade se afirmasse que o fisco pecou duas vezes, uma no lançamento originário ao emití-lo com vícios formais, e outro, em dormir, deixando perecer o novo e gigante direito.

Em qualquer ramo do direito público, identifica-se uma necessidade da defesa do patrimônio público, e o tributo é um dos maiores patrimônios da sociedade. Através desses recursos, o Estado realiza suas atividades essenciais buscando sempre o bem estar da sociedade. Portanto, admitir esse privilégio legal, é admitir a defesa desse patrimônio, que não poderia ser desprezado pelo simples fato de ter um vício formal, perfeitamente sanável, ao qual sempre será facultado o contraditório.

Entretanto, é fundamental destacar que esse trabalho não pode ser considerado um estudo completo e definitivo.

Porém, a presente pesquisa, por meio das legislações, das informações fornecidas, e das conclusões apresentadas, proporcionam subsídios ao trabalho relevante e de responsabilidade dos gestores do setor público estadual, especialmente do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo, quanto à regulamentação das normas do ICMS.

Espera-se, com esse estudo, disponibilizar aos gestores públicos e estudiosos, elementos para reflexão sobre o tema, incentivando o interesse acadêmico em relação a muitos aspectos de interesse abordados, para futuras pesquisas.

REFERÊNCIAS

ABAL, Rafael Peixoto. **Decadência & os tributos sujeitos ao lançamento por homologação**. Curitiba: Juruá, 2003.

ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. **Decadência no lançamento por homologação-crítica a jurisprudência do STJ**. Disponível em: <www.aldemario.adv.br/decademan.htm>. Acesso em 11.06.2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, atualização Misabel Abreu Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BRASIL. Ato Complementar 36 de 13 de março de 1967. Altera a Lei 5.172, de 25/10/67 e os Atos Complementares 34 e 35 considera ainda, casos especiais para cálculo do imposto sobre circulação de mercadorias. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 14 mar. 1967. Disponível em: <<http://wwwt.senado.gov.br/legisla>>. Acesso em: 20 mar. 2004.

_____. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. SANTOS, Ozéias J. Constituição da República Federativa do Brasil e Documentos históricos: Legislação. 5. ed. São Paulo: Lawbook, 2000.

_____. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1965. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 05 mai. 2000. LOPES, Maurício Antônio Ribeiro (Org.). 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais Ltda, 2001.

_____. Lei n.º 6.830 de 22 de setembro 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 24 set. 1980. Disponível em: <<http://wwwt.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 mar. 2004.

_____. Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 11 jan. 2000. CAHALI, Yussef Said (Org.). 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais Ltda, 2004.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de divergência no Recurso Especial 1998/0088733-4. ERESP 101407/SP. Tributário. Decadência. Tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação. Relator: Ministro Ari Pargendler. São Paulo, 07 abr. 2000. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=+ERESP+101407+&&b=JUR2&p=true&t=&l=20&i=8>>. Acesso em: 30 mai. 2004.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de divergência no Recurso Especial 1999/0001926-1. ERESP 132329/SP. Tributário. Tributos sujeitos a lançamento por homologação. Decadência. Prazo. Relator: Ministro Garcia Vieira. São Paulo, 28 abr. 1999. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=ERESP+132329+&&b=JUR2&p=true&t=&l=20&i=8>>. Acesso em: 30 mai. 2004.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1993/0015649-7. ERESP 35663-6/SP. Processual Tributário. Prescrição. Executivo Fiscal. Interrupção. Despacho que determina a citação - LEF, art. 8.º, parágrafo 2.º - CPC, art. 219. Relator: Ministro Demócrito Reinaldo. São Paulo, 21 set. 1994. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=RESP+35663&&b=JUR2&p=true&t=&l=20&i=7>>. Acesso em: 30 mai. 2004.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1995/0008976-9. ERESP 34850-3/SP. Execução Fiscal - Despacho citatório que não interrompe a Prescrição. Artigo 8.º, parágrafo 2.º da Lei nº 6.830/80. Relator: Ministro José de Jesus Filho. São Paulo, 12 dez. 1995. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=RESP+34850+&&b=JUR2&p=true&t=&l=20&i=11>>. Acesso em: 30 mai. 2004.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1998/0071539-8. RESP 189900/SP. Tributário e Processual Civil. Execução Fiscal. Execução Fiscal. Embargos do devedor. Prescrição. Termo inicial. Suspensão e Interrupção. Relator: Ministro Francisco Peçanha Martins. São Paulo, 23 nov. 1999. Disponível em: <http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=RESP+189900+&&b=JUR2&p=true&t=&l=20&i=3>>. Acesso em: 30 mai. 2004.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 2002/0062316-9. RESP 435896/SP. Tributário. Decadência e Prescrição. Relatora: Ministra Eliana Calmon. São Paulo, 05 jun. 2003. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?=RESP+435896+&&b=JUR&p=true&t=&l=20&i=2>>. Acesso em: 30 mai. 2004.

CASSONE, Vítório. **Direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Org.) **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética: Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002.

ESPÍRITO SANTO (Estado). Lei n.º 7.000, de 27 de dezembro de 2001. Dispõe sobre o ICMS. **Diário Oficial [do] Estado do Espírito Santo**. Vitória, 31 dez. 2000. Disponível em: <<http://www.sefaz.es.gov.br>>. Acesso em: 20 mar. 2004.

ESPÍRITO SANTO (Estado). Lei n.º 7.002, de 27 de dezembro de 2001. Dispõe sobre parcelamento especial de créditos tributários relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e dá outras providências. **Diário Oficial [do] Estado do Espírito Santo**. Vitória, 31 dez. 2000. Disponível em: <<http://www.sefaz.es.gov.br>>. Acesso em: 20 mar. 2004.

HABLE, José. A Extinção do Crédito Tributário por Decurso de Prazo. Brasília: Brasília Jurídica, 2004

HARADA, Kiyoshi. **Direito tributário e financeiro**. São Paulo: Atlas, 1999.

JENIÊR, Carlos Augusto. Análise lógico-sistemática do fato jurídico de decadência do direito ao lançamento do crédito tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Org.) **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética: Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002.

_____. A prescrição na lei de execuções fiscais. In: _____. **Execução fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

KOCH, Deonísio. Processo Administrativo Tributário. Florianópolis: Momento Atual, 2003.

LINHARES, Leonardo de Oliveira. Prescrição e decadência no lançamento por homologação. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 6, n. 59, out. 2002. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=3267>>. Acesso em: 19 de mar jul. 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 9. ed, São Paulo: Malheiros, 1994.

_____. Impossibilidade de tributo sem lançamento. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 7, n. 61, jan. 2003. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=3678>>. Acesso em: 15 de mar. 2004.

MARTINS, Ives Granda da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional – Vol. 2**. 3. ed, São Paulo: Saraiva, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. XXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Granda. (Org.) **Processo administrativo fiscal**, atualização Edison

Pereira Rodrigues. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.
(Pesquisas Tributárias. Nova Série, n. 5)

MELLO, Celso Bandeira de. **Curso de direito administrativo brasileiro**. 10. ed.
São Paulo: Malheiros, 1998.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo**. 14. ed. São Paulo: Atlas,
2002.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Max
Limonad, 1999.

_____. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2. ed. São
Paulo: Max Limonad, 2001.