

DA DECADÊNCIA E DA PRESCRIÇÃO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Rui Magalhães Piscitelli

*Procurador Federal Junto à Procuradora-Regional
Federal da 4ª Região*

Do entendimento do iter tributário:

Devemos entender a obrigação tributária ser declarada com o ato da Autoridade administrativa, qual seja, o lançamento.

Com o lançamento, o qual pode ser de ofício, por declaração ou por homologação, não há mais que se falar em decadência, pois o crédito tributário já está constituído.

Ressalte-se que, nos lançamentos por homologação (o mais usual no Direito Tributário), o sujeito passivo antecipa o pagamento, sob ulterior confirmação da Autoridade lançadora.

Isso quer dizer que, uma vez entregue a declaração do contribuinte (como nos casos de imposto de renda pessoa física) , começa o prazo de 5 anos para o Fisco homologar o lançamento, em linhas gerais.

Passados 5 anos, o lançamento, se não revisto pela Autoridade Fiscal, está homologado tacitamente.

Desses 5 anos, então, começa o prazo prescricional, ou seja, para o Fisco cobrar o tributo.

Temos, contudo, inúmeras situações que fazem por não permitir o simplismo acima, como, por exemplo, quando há processo de impugnação por parte do sujeito passivo (neste caso, os 5 anos para o Fisco homologar tacitamente contam da intimação do contribuinte da decisão no processo administrativo), ou quando há a inscrição em dívida ativa (título executivo extrajudicial ensejador das execuções fiscais) antes de transcorrido o prazo de 5 anos da entrega da declaração pelo contribuinte (neste caso, os 5 anos do prazo prescricional começariam da inscrição em dívida ativa, tornando definitivo o crédito tributário), dentre vários outros de que nos ocuparemos abaixo.

Dos conceitos de decadência e prescrição:

A nossa Carta Maior dispõe, na sua alínea "b" do inciso III do seu art.

146 ordena caber à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente, dentre outros itens, prescrição e decadência tributárias.

Quando da promulgação de nossa Carta Maior vigente, já havia lei regulamentando os temas acima, qual seja, a lei 5.172/66, o famoso Código Tributário Nacional.

Recepcionado materialmente que o foi como lei complementar, no seu art 156 estabelece que a "prescrição e a decadência" extinguem o crédito tributário.

Aqui já teceríamos a nossa primeira consideração sobre o tema. Veja-se só, o tema, por demais já tumultuado, já na sua apresentação inicial começa a nos confundir.

Isso porque, sabedores de que no Direito não podemos encontrar expressões inúteis, como a prescrição pode vir listada antes da decadência ? Ora, como esposaremos, incontinenti, a decadência opera o efeito de não virmos a ter o lançamento tributário; a prescrição, faz com que o crédito tributário, já constituído pelo lançamento, não possa ser cobrado. A lógica jurídica ditaria que a decadência fosse arrolada antes da prescrição, pois podemos ter um crédito fiscal prescrito (já lançado, portanto, não mais tendo de se cogitar da decadência); contudo, não é possível termos o efeito da prescrição de um crédito não ainda constituído pelo lançamento (logo, obrigatoriamente tendo-se de levar em conta o fato de que a Fazenda ainda não decaiu do seu direito de lançar). Ou seja, primeiro temos de percorrer o iter tributário passando pela análise da decadência. Somente ultrapassada essa fase, analisaremos a ocorrência ou não da prescrição.

Continuando nossa trajetória, o CTN, no seu art. 173, assim conceitua a decadência:

"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"

Bom, já temos, aqui, alguns balizamentos, como o termo inicial da decadência, quais sejam, as previsões dos 2 incisos acima, e, também, pelo contido no parágrafo único do artigo ora em comento.

Contudo, para os lançamentos por homologação (e, aqui, a doutrina se divide: uma parte entende que independentemente de pagamento; outra, somente com a antecipação do pagamento), há a regra do § 4º do art. 150 do CTN, abaixo:

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

Já, a prescrição, é conceituada no art. 174, como abaixo se vê, tendo o seu termo inicial com a constituição definitiva do crédito tributário:

"A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva".

Nos incisos do art. 174, são listadas as formas de interrupção da prescrição, senão vejamos, já alertando que a decadência não se interrompe nem se suspende, por falta de previsão legal do CTN:

"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".

Veja-se, também, que o § 3º do art. 2º da Lei 6.830/80, Lei das Execuções fiscais, vigente, assim determina:

"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"

Aqui, então, daremos uma constatação de como está a Jurisprudência a respeito, senão vejamos, primeiramente, pelo AGRESP nº 189150, do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, publicado no DJU de 08/09/2.003, após, pela

APC/RMO nº 1999011076305-2, do Egrégio Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, publicado no DJU de 06/02/2.002:

"- As hipóteses contidas nos artigos 2º, § 3º e 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/80 não são passíveis de suspender ou interromper o prazo prescricional, estando a sua aplicação sujeita aos limites impostos pelo artigo 174 do Código Tributário Nacional, norma hierarquicamente superior.

A LEF (Lei 6.830/80) determina a suspensão do prazo prescricional pela inscrição do débito na dívida ativa (art. 2º, § 3º). O CTN, diferentemente, indica como termo a quo da prescrição a data da constituição do crédito (art. 174), o qual só se interrompe pelos fatos listados no parágrafo único do mesmo artigo, no qual não se inclui a inscrição do crédito tributário" (REsp nº 178.500/SP, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 18.03.2002, pág. 00194).

III - Agravo regimental improvido".

"Execução fiscal - Prescrição - Lei nº 6.830/80. 1. Nos termos do § 3º do art. 2º da Lei nº 6.830/80, a prescrição, após a inscrição na dívida ativa, fica suspensa, para todos os efeitos por 180 dias. Além disso, consoante o disposto no § 2º, do art. 8º, do mesmo diploma legal, o despacho do Juiz que determinar a citação, interrompe a prescrição"

Ainda, colamos excerto da ementa da Apelação Cível nº 186014, publicada no DJU de 07/10/2.003, senão vejamos:

"INICIADA A CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL COM O LANÇAMENTO - EM 15.05.1991 -, SEU DIES AD QUEM SE CONFIGURARIA EM 15.05.1996. ENTRETANTO, COM A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA - EM 15.03.1996 - OCORREU A SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO PARA TODOS OS EFEITOS,

"POR 180 DIAS" (ART. 20, PARÁGRAFO 30, DA LEI Nº 6.830/80), OU SEJA ATÉ 15.09.1996, QUANDO, ENTÃO, VOLTOU A CORRER QUANTO AO TEMPO RESTANTE (DOIS MESES),"

Outrossim, não é no Código Civil que devemos nos abeberar das formas de interrupção e suspensão de decadência (sim, o NCC introduziu a figura da suspensão da decadência, no seu art. 208) e prescrição, por força do art. 109 do CTN, senão vejamos:

"Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários".

Outro tema não menos controvertido é a definição se é a citação pessoal feita ao devedor (art. 174 do CTN) ou o despacho do Juiz que ordena a citação (º 2º do art. 8º da LEF) que interrompe a prescrição.

Abaixo, repetimos excerto do AGRESP nº 189150, do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, publicado no DJU de 08/09/2.003 eda APC/RMO nº 1999011076305-2, do Egrégio Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, publicado no DJU de 06/02/2.002, sobre este novel ponto:

"As hipóteses contidas nos artigos 2º, § 3º e 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/80 não são passíveis de suspender ou interromper o prazo prescricional, estando a sua aplicação sujeita aos limites impostos pelo artigo 174 do Código Tributário Nacional, norma hierarquicamente superior".

"Execução fiscal - Prescrição - Lei nº 6.830/80. 1. Nos termos do § 3º do art. 2º da Lei nº 6.830/80, a prescrição, após a inscrição na dívida ativa, fica suspensa, para todos os efeitos por 180 dias. Além disso, consoante o disposto no § 2º, do art. 8º, do mesmo diploma legal, o despacho do Juiz que determinar a citação, interrompe a prescrição".

Na doutrina, ensina Carlos Valter do Nascimento entende que "a matéria hoje está regulada pelo Código de Processo Civil, que exige tão-somente a citação válida, mesmo ordenada por juiz incompetente, na data do despacho que ordenar a citação. Segundo ele, neste caso, é necessário que o interessado promova a citação do devedor, no prazo estabelecido pela lei processual civil. Na sua opinião, a citação pessoal, isto é, feita ao próprio réu, exigida pelo Código Tributário Nacional não mais prevalece, isto porque o Código Processual Civil pôs cobro a essa divergência, posto contemplar apenas a "citação válida", promovida dentro dos parâmetros por ele estabelecidos", em citação de Américo Luís Martins da Silva.

A jurisprudência tem o seguinte posicionamento a respeito, na Argüição de inconstitucionalidade na AC nº 8904057744, publicada no DJU de 26/11/1.997, do Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

"TRIBUTÁRIO. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART-2, PAR-3, DA LEI-6830/80. As disposições relativas à prescrição, embora inscritas no Código Tributário Nacional não tinham natureza de lei complementar quando alteradas pela Lei-6830/80. Somente após a Constituição Federal de 1988, passou a exigir-se que as regras referentes à prescrição fossem reguladas por Lei Complementar porque o art-146 da CF-88 estabelece o que são normas gerais em matéria de legislação tributária, incluindo-a no inc-3, let-b.Argüição de inconstitucionalidade rejeitada".

Daí, então, parte da doutrina afirmar que a Lei de Execuções Fiscais, Lei 6.830/80 - LEF ter sido recepcionada como lei materialmente complementar, nos mesmos moldes da Lei 5.172/66, o Código Tributário Nacional.

Nesse diapasão, todos os comandos da LEF estariam em plena vigência, como, por exemplo, a interrupção da prescrição com o mero despacho do Juiz e a suspensão da prescrição por 180 dias, ou até o ajuizamento da execução fiscal (o menor dos 2 prazos).

Também, é Hugo de Brito Machado que nos ensina que "interromper a prescrição significa apagar o prazo já decorrido, o qual recomeçará seu curso....Se depois de algum tempo, antes de completar-se o quinquênio, ocorre uma das hipóteses de interrupção acima indicadas, o prazo já decorrido fica sem efeito e a contagem dos cinco anos volta a ser iniciada.

Mais, segundo Américo Luís Martins da Silva, "A jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça vem entendendo que, no caso da cobrança do auto de infração ou notificação de lançamento, o prazo prescricional tem neste momento início e fica suspenso até o julgamento das impugnações e recursos administrativos interpostos regularmente".

Sobre a figura da prescrição intercorrente, é também Américo Luís Martins da Silva que nos ensina que "prescrição intercorrente é aquela que ocorre no intervalo posterior a um momento interruptivo". Cita em sua Obra a Ap. Cível nº 55.364, do extinto Egrégio Tribunal Federal de Recursos, publicado no DJU de 03/12/1.981, senão vejamos:

"PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE: A prescrição intercorrente só tem lugar, tratando-se de execução fiscal, quando o feito permanece paralisado, por tempo igual ou superior a 5 anos, por culpa exclusiva do exeqüente"

Salienta também o Professor que "Além disso, tal como qualquer prescrição e ao contrário do que acontece nos casos de decadência, a prescrição intercorrente também tem que ser invocada por uma das partes".

Sobre o tema, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça assim se manifesta, como na ementa abaixo do Resp nº 435895, publicado no DJU de 20/10/2.003:

"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".

Ainda sobre o tema prescrição intercorrente, é curial que a Fazenda solicite, em caso de parcelamento (como exemplo o instituído pela Lei nº 10.684/03, do PAES), a suspensão da execução, invocando, para tal, o art. 792 do CPC, abaixo, para evitar os efeitos daquela. Recorde-se que às execuções fiscais é aplicável, subsidiariamente o Código de Processo Civil:

"Convindo as partes, o juiz declarará suspensa a execução durante o prazo concedido pelo credor, para que o devedor cumpra voluntariamente a obrigação"

Outro ponto interessante é a questão do art. 40 da LEF, a qual dispõe:

"Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

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

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

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

A respeito do assunto, Humberto Theodoro Jr. nos traz o ensinamento de que "podemos afirmar que, depois de longos anos de vigência da Lei nº 6.830/80, a exegese jurisprudencial consolidou-se no sentido de que o processo de execução fiscal não pode permanecer suspenso por mais tempo do que a lei estabelece, sem incidir na prescrição intercorrente. O art. 40 da Lei nº 6.830/80 não pode justificar a paralisação da execução fiscal por longo tempo, erigindo-se em disposição incompatível com as normas do CTN", conforme Resp nº 138419, do Egrégio STJ, publicado no DJU de 09/12/1.997. "...De tal sorte, arquivado o processo, recomençaria a fluir o prazo prescricional interrompido com o simples despacho da petição inicial".

Da doutrina e jurisprudência sobre o tema:

Hugo de Brito Machado, em parecer sobre a matéria, assim nos ensina, na Revista Fórum de Direito Tributário. Reitere-se que, para o doutrinador, antecipando ou não o pagamento, os lançamentos por homologação se subordinam ao prazo decadencial do § 4º do art. 150 do CTN; as demais formas de lançamento (de ofício ou por declaração), ou nos casos de dolo, fraude ou simulação são regidas, no tocante ao prazo decadencial, pelo art. 173, I, do mesmo Codex, senão vejamos:

"Declarado o montante devido pelo contribuinte, e não efetuado o pagamento, cumpre à autoridade administrativa homologar expressamente a declaração apresentada, lançando o tributo. Transcorridos mais de cinco anos sem que essa homologação ocorra, o direito do Fisco de lançar qualquer valor relativo àquele período está definitivamente alcançado pela decadência ...

No pertinente à decadência, é muito importante estabelecer a distinção entre essas três espécies de lançamento, a fim de que se tenha certeza acerca da forma de lançamento examinada. Isso porque o lançamento por homologação mereceu, por parte do CTN, dispositivo específico tratando do prazo de decadência, a saber: Art. 150.

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

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

Como se vê, o dispositivo supra transcrito veicula uma regra específica, não aplicável às demais espécies de lançamento. Incide apenas quando se tratar de lançamento por homologação, não eivado de dolo, fraude ou simulação.

Caso se verifique dolo, fraude ou simulação, cuja prova incumbe ao Fisco, ou caso se trate de uma outra modalidade de lançamento (de ofício ou por declaração), incide o art. 173, I, do CTN, que estabelece: 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.

O prazo estabelecido no art. 173 é a regra geral., aplicável a todas as espécies de lançamento.

Decai o direito do Fisco em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado, e não foi. Isso é evidente. Já o art. 150, § 4º, do mesmo Código, trata de uma regra específica, pertinente apenas ao lançamento por homologação, no âmbito do qual não se há que falar do art. 173, I, do CTN em face do princípio da especialidade.

Voltaremos a este ponto mais adiante, mas desde logo ressaltamos que o prazo estabelecido no art. 150, § 4º do CTN não se "soma" ao prazo do art. 173, I, do mesmo Código. Ou incide um, o que ocorre nas hipóteses de lançamento por homologação, ou incide o outro, nos casos de lançamento por homologação eivado de dolo, fraude ou simulação, ou lançamento de ofício ou por declaração.

É insólita, data vênica, a tese que vê a possibilidade de cumulação de ambos. É por isso que entendemos desacertado dizer-se que o objeto da homologação é o pagamento. Ora, o ato de pagar não é de competência da autoridade administrativa, mas do contribuinte. Não há razão, portanto, para a autoridade considerar o pagamento como feito por ela, homologando-o. Homologa-se, isto sim, a atividade de apuração, que, após o ato homologatório, considera-se feita pela atividade dotada de competência privativa para tanto.

No mesmo sentido é a doutrina de Misabel Abreu Machado Derzi que leciona: "O Código Tributário Nacional, partindo do pressuposto correto de que o lançamento é ato privativo da Administração pública (art. 142), não adotou a expressão comumente utilizada pela legislação e doutrina de outros países (autolacertamento 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". Como ensina Vittorio Cassone, ilustre Professor de Direito Tributário e Procurador da Fazenda nacional : " O ato de inscrever a dívida equivale à homologação solene (do autolançamento), consubstanciando procedimento administrativo interno, que culmina no aforamento da ação de execução fiscal, e é nesse sentido que, acertadamente, o STF decidiu no RE 113.798-3 SP."

Aqui, anotamos a posição atual do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ, o qual, nos lançamentos por homologação, concede o prazo de 5 anos a partir da ocorrência do fato gerador para o Fisco lançar (§ 4º do art. 150 do CTN) - quando há o pagamento antecipado e 5 anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173 I do CTN) quando não houver o pagamento antecipado ou for provado pelo Fisco dolo, fraude ou simulação, e, desse lançamento, mais 5 anos para cobrar (prazo prescricional). Ainda, na mesma Ementa, absorvemos o ensinamento do Egrégio STJ no sentido de que, quando a exigibilidade do tributo está suspensa, deve, sim, o Fisco lançar, pois o prazo decadencial não se interrompe nem se suspende, senão vejamos:

RESP 504822 / PR ; RECURSO ESPECIAL 2003/0031465-7

Fonte DJ DATA:25/02/2004 PG:00149

Relator Min. ELIANA CALMON (1114)

Data da Decisão 16/12/2003

Orgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Ementa

TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150 § 4º E 173 DO CTN) - SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE - DEPÓSITO NO MONTANTE INTEGRAL - ART. 151, II, DO CTN.

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

3. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.

4. Hipótese que trata de tributo lançado por homologação cuja antecipação do pagamento somente não ocorreu porque o contribuinte discutiu a exação em mandado de segurança e efetuou o depósito como lhe faculta o art. 151, II, do CTN, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário. Situação que se enquadra na previsão contida no art. 150, § 4º, do CTN.

5. Se o depósito não foi integral e, por isso, não houve suspensão da exigibilidade do crédito tributário, cabia à Fazenda manifestar-se a respeito no curso da ação e não pretender,ultrapassado o prazo decadencial, cobrar suposta diferença.

6. O prazo decadencial não se sujeita a suspensões ou interrupções.

7. Recurso especial improvido.

Acerca do lançamento (previsto no art. 142 do CTN como atividade privativa da Autoridade administrativa), colhemos excertos do Voto da Excelentíssima Ministra do STJ Dra. Eliana Calmon, nesse sentido, de sua Relatoria do Resp nº 504.822, acima, senão vejamos:

"O lançamento por homologação, próprio dos tributos indiretos, opera-se pelo ato da autoridade administrativa que, tomando conhecimento da antecipação de pagamento, pelo sujeito passivo, expressamente a homologa. Segundo o § 4º do artigo 150 do CTN, dispõe o Fisco do prazo de cinco anos para a homologação, após o qual expira o prazo para fazê-lo: é a chamada homologação ficta. Este prazo de cinco anos nasce com o fato gerador e finda com a homologação, ou de forma tácita, ao final de cinco anos, se esta não ocorrer. Temos, portanto, que o pagamento não produz nenhum efeito, porque o que é homologado não é o pagamento, e sim a atividade exercida pelo sujeito passivo, quando quantifica e determina a prestação. A homologação pelo decurso de tempo, também chamada de homologação ficta, extingue em definitivo o crédito tributário, não mais podendo fazer-se o lançamento. Em outras palavras, o que foi pago pelo contribuinte, antecipadamente, não pode ser impugnado (art. 150, § 4º, do CTN)."

Abaixo, apresentamos os leitores com mais uma Ementa do Egrégio STJ, desta feita no EResp nº 101.407, publicado no DJU de 08/05/2.000, da lavra do Excelentíssimo Ministro Ari Pargendler, oriundo do Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, onde tivemos o privilégio de atuar ainda como Servidor:

"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".

Resumindo a posição do Egrégio STJ, temos (excerto do Voto da Ministra Eliana Calmon no Resp nº 504.822 (já descrito acima):

"a) no lançamento por homologação, em que há pagamento antecipado, dispõe o Fisco do prazo de cinco anos para homologar, prazo este que tem seu termo a quo, quando do nascimento do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN);

b) se não há pagamento antecipado ou há no comportamento do sujeito passivo dolo, fraude ou simulação, aplica-se o art. 173, I, do CTN;

c) entendimento jurisprudencial do STJ que apresenta divergência, com a prevalência de posição majoritária no sentido constante deste voto"

E, para tornar o assunto mais complexo ainda, temos uma nova corrente no Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ, esposada no Resp nº 189.421, da Relatoria do Excelentíssimo Ministro Dr. José Delgado, publicado no DJU de 22/03/99, no qual é concedido à Fazenda Pública o prazo de decadência de 10 anos para efetuar o lançamento, nos tributos lançados por homologação, pois, após o prazo dado pelo § 4º do art. 150 do CTN, é somado o prazo do art. 173, I, do mesmo Codex, senão vejamos:

*"Acórdão RESP 189421 / SP ; RECURSO ESPECIAL
1998/0070331-4*

Fonte DJ DATA:22/03/1999 PG:00087

Relator Min. JOSÉ DELGADO (1105)

Data da Decisão 17/11/1998

Orgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA

Ementa

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL.

INTELIGÊNCIA DA COMBINAÇÃO DOS ARTS. 173, I E 150, § 4º, DO CTN.

1. O Superior Tribunal de Justiça firmou compreensão de que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário não tem seu início com a ocorrência do fato gerador, mas sim, depois de cinco anos contados do exercício seguinte àquele em que extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento.

2. Não configuração, "in casu", do prazo decadencial, em face dos fatos geradores terem ocorrido nos meses de fevereiro e março de 1989, e a inscrição da dívida ter se verificado em 15 de

agosto de 1995, antes, portanto, do termo "ad quem" do prazo decadencial (1º de janeiro de 2000).

3. Recurso especial provido, determinando-se o retorno dos autos à origem para que se analise o mérito da causa.

Veja-se, que pelo posicionamento acima (o qual demos destaque), um fato gerador de 1.989, pelo prazo do § 4º do art. 150 do CTN o prazo encerraria em 1.994. Somando, então, o prazo do art. 173, I, do CTN, o prazo começaria de 01/01/1.995, indo, então, até 01/01/2.000. Logo, mais de 10 anos, pois são 5 anos do § 4º do art. 150, 5 anos do art. 173, I, e os meses do ano de 1.994, devido ao art. 173, I, do CTN só ter seu prazo a quo em 01 de janeiro do exercício subsequente. A prescrição começaria só então, após a constituição definitiva do crédito, com mais 5 anos para o Estado cobrar. É, pois, a linha de defesa, estribada no Egrégio Superior Tribunal de Justiça, que convém ao Fisco.

Quanto ao ônus da prova, transcrevemos excerto de artigo do Procurador da Fazenda Nacional junto ao Conselho de Recursos do Sistema Financeiro, Dr. Glênio Sabbad Guedes, senão vejamos:

" O MP, de seu turno, e ao revés, alega, basicamente, que os extratos de contas e aplicações devem servir como indício de que há uma renda maior do que a declarada, cabendo ao contribuinte provar a origem dos valores. O mesmo raciocínio, por nós sustentado e defendido, deve servir de farol para a resolução do problema hoje criado entre Conselho de Contribuintes e Ministério Público. Se, conforme declara o MP, logra o órgão acusador provar a materialidade e a autoria, por meio de indícios, robustos e não-colidentes, o ônus de provar há de inverter-se. Se logra a Receita acostar aos autos extratos bancários demonstrativos de uma movimentação bancária superior à renda declarada, indicando-se seu autor, satisfeito está o seu dever de provar o fato constitutivo do ilícito. À outra parte caberá provar a origem dos recursos, a razão por que transitaram naquela conta, o porquê de tê-los recebido. Ao corretor caberá, pois, provar que os recursos recebidos pertencem aos seus clientes; aos profissionais liberais, de forma geral, caberá provar que receberam de seus clientes com outro fim que não o pagamento de honorários, por exemplo. Novamente lembramos aqui: os valores em jogo, em forma de bens jurídicos, são vitais à sociedade, à sua manutenção e sobrevivência. Se a Receita congrega indícios de sua violação, há inverter-se o onus probandi. O provérbio popular do quem não deve não teme há de revestir-se, aqui, de foros de juridicidade. Certo, pois, o MP. "

Neste artigo, que já se estende bem mais do que o intento inicial do Autor (mas a complexidade do tema sobejamente o justifica), somente anunciamos o art.45 da Lei 8.212/91, que rege as contribuições de custeio para a

Seguridade Social, e a posição pelo menos de parte da Justiça Federal em contrário (pois as normas gerais sobre prescrição seriam de competência de Lei complementar, no caso o CTN),senão vejamos o art. 45 da Lei 8.212/91 e a alínea "b" do inciso III do art. 146 da Carta Maior. Verdade é que o art. 103 da Lei 8.213/91, lei de benefícios da Previdência Social dispõe a isonomia pró contribuinte, senão vejamos:

"Art. 45 da Lei 8.212/91: O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."

"Art. 103 da Lei 8.213/91: . É de dez anos o prazo de decadência de todo e qualquer direito ou ação do segurado ou beneficiário para a revisão do ato de concessão de benefício, a contar do dia primeiro do mês seguinte ao do recebimento da primeira prestação ou, quando for o caso, do dia em que tomar conhecimento da decisão indeferitória definitiva no âmbito administrativo. (Redação dada pela Lei nº 10.839, de 2004)"

"Art. 146 da Constituição Federal: Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários"

E dúvida não há de que as contribuições para a seguridade social são do gênero tributo, senão vejamos pela Ementa abaixo do Egrégio STJ:

RESP 615341 / SP ; RECURSO ESPECIAL 2003/0231240-0

Fonte DJ DATA:14/06/2004 PG:00181

Relator Min. LUIZ FUX (1122)

Data da Decisão 25/05/2004

Orgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA

Ementa

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA. PERÍODO ENTRE JULHO/1978 E DEZEMBRO/1978.

1. Nos termos do artigo 173, I, do CTN, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se, após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

2. O prazo prescricional das contribuições previdenciárias foi modificado pela EC n.º 8/77, Lei 6.830/80, CF/88 e Lei 8.212/91,

à medida em que as mesmas adquiriam ou perdiam sua natureza de tributo. Por isso que firmou-se a jurisprudência no sentido de que:

"O prazo prescricional das contribuições previdenciárias sofreram oscilações ao longo do tempo:

a) até a EC 08/77 - prazo quinquenal (CTN);

b) após a EC 08/77 - prazo de trinta anos (Lei 3.807/60); e

c) após a Lei 8.212/91, prazo de dez anos."

3. Não obstante, o prazo decadencial não foi alterado pelos referidos diplomas legais, mantendo-se obediente aos cinco anos previstos no artigo 174 da lei tributária. In casu, as parcelas referentes ao período compreendido entre julho e dezembro de 1978 acham-se atingidas pela decadência.

4. Recurso Especial desprovido.

Registre-se que, para o FGTS, o prazo é de 30 anos para o fundista pleitear sua correção, senão vejamos pela Súmula nº 210 do Egrégio STJ: Saliente-se, como vê-se abaixo, que tal contribuição não tem natureza tributária.

"A AÇÃO DE COBRANÇA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O FGTS PRESCREVE EM TRINTA (30) ANOS".

Acórdão

RESP 462410 / RS ; RECURSO ESPECIAL 2002/0098813-7

Fonte DJ DATA:15/03/2004 PG:00232

Relator Min. ELIANA CALMON (1114)

Data da Decisão 19/12/2003

Orgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Ementa

PROCESSO CIVIL - FGTS - EXECUÇÃO FISCAL - REDIRECIONAMENTO.

1. A contribuição para o FGTS não tem natureza tributária, o que afasta a incidência do CTN.

2. Solucionada a cobrança pela LEF, não há autorização legal para o redirecionamento da execução, só previsto no art. 135 CTN.

3. Recurso especial improvido.

No tocante às restituições para o contribuinte, por questão de isonomia, é adotado o mesmo posicionamento por aquela Egrégia Corte, daí ter o contribuinte 10 anos da ocorrência do fato gerador para a repetição do tributo pago a maior, senão vejamos:

"AGRESP 330153 / SP ; AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2001/0071671-5

Fonte DJ DATA:30/09/2002 PG:00221

Relator Min. FRANCIULLI NETTO (1117)

Data da Decisão 04/06/2002

Orgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Ementa

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. PIS.

PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. INÍCIO.

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PRECEDENTES.

Trata-se de exação cujo lançamento é feito por homologação, expressa ou tácita, pela Administração, antes da qual não há falar em direito à devolução. A partir da homologação, com a apuração de eventual crédito da Fazenda, é que se inicia o prazo para o contribuinte almejar a restituição dos valores que reputa indevidos.

Diante da competência de esclarecimento e aplicação das leis federais, atribuída pela Constituição Federal, correta está a interpretação que este Sodalício, há muito, tem dado à análise conjunta dos comandos insculpidos nos artigos 146, 150, § 4o, 173 e 168 do Código Tributário Nacional.

Agravo regimental a que se nega provimento."

Ainda, quando um tributo é considerado inconstitucional, firmou o STJ o posicionamento é de que o prazo prescricional de 5 anos começa do trânsito em julgado da declaração do STJ, se controle concentrado de constitucionalidade, e 5 anos da publicação da Resolução do Senado Federal (art. 52, X, da Carta Maior), se controle difuso de constitucionalidade, senão vejamos:

Acórdão

AGA 427133 / MG ; AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO DE INSTRUMENTO 2001/0190443-0

Fonte DJ DATA:13/05/2002 PG:00175

Relator Min. JOSÉ DELGADO (1105)

Data da Decisão 16/04/2002

Orgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA

Ementa

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. COMPENSAÇÃO. LEI Nº

8.383/91. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO.

1. Agravo Regimental contra decisão que conheceu do agravo de instrumento por ela ofertado e deu parcial provimento ao seu recurso especial, ao entendimento de:

a) ser impossível realizar a compensação entre créditos do ILL com débitos do IRPJ;

b) manter a forma da contagem do lapso prescricional e da correção monetária definidos no acórdão a quo.

2. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que, em se tratando de lançamento tributário por homologação, seu prazo decadencial só se inicia quando decorridos 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a contar-se da homologação tácita do lançamento. O prazo prescricional se inicia a partir da data em que foi declarado inconstitucional o diploma legal em que se fundou a citada exação.

Estando o tributo em apreço sujeito a lançamento por homologação, há que serem aplicadas a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados.

3. A jurisprudência sobre a decadência e a prescrição, nos casos de compensação e repetição de indébito tributário, a qual tive a honra de ser um dos precursores quando ainda juiz no Tribunal Regional Federal da 5ª Região, demorou a se consolidar com a tese que há mais de dez anos venho defendendo e que ora encontra-se esposada no decisório objurgado.

4. Louvável a preocupação da insigne Procuradoria na tese que abraça. No entanto, firme estou na convicção em sentido oposto, após longo e detalhado estudo que elaborei sobre o assunto, não configurando o momento como apto a alterar o meu posicionamento.

5. Agravo regimental não provido."

ERESP 423994 / MG ; EMBARGOS DE DIVERGENCIA NO RECURSO ESPECIAL 2003/0012837-5

Fonte DJ DATA:05/04/2004 PG:00194

Relator Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS (1094)

Data da Decisão 08/10/2003

Orgão Julgador S1 - PRIMEIRA SEÇÃO

Ementa

TRIBUTÁRIO - PIS - INCONSTITUCIONALIDADE - DECRETOS-LEIS N^{os}. 2.445 E 2.449, AMBOS DE 1988 - DECLARAÇÃO INCIDENTAL - (RE 148.754/RJ) -

PRESCRIÇÃO - TERMO INICIAL - PUBLICAÇÃO DA RESOLUÇÃO DO SENADO N^o 49/95 (DOU 10.10.95) - PRECEDENTES.

- O prazo prescricional quinquenal das ações de repetição/compensação do PIS flui a partir da data de publicação da Resolução do Senado n^o 45/95, que suspendeu a execução dos Decretos-leis n^{os}. 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo STF em controle difuso.

CONCLUSÕES:

Reiterando nosso posicionamento inicial de que o tema é um dos mais controvertidos do Direito Tributário, pensamos ter cumprido nossa missão ao lançar algumas luzes sobre a matéria.

O entendimento do iter tributário, com analisado no início deste estudo, é de fundamental importância para o tema.

Acompanhar a doutrina, e, sobretudo, a jurisprudência também são de curial validade para o operador do Direito Tributário.

Por fim, reiterando que não vinculamos, no presente, o nosso pensamento ao da Instituição a qual pertencemos, a Fazenda Nacional (pois, aqui, expomos a matéria de forma acadêmica), esperamos dar subsídios para a comunidade jurídica poder, quem não conhecia, aperceber-se da complexidade do tema, e, aos já afetos à matéria, notícias atuais advindas de nossa experiência.

Quero dedicar o presente estudo à minha amada Noiva, Ana Cristina Monteiro Sanson, minha constante inspiração!

BIBLIOGRAFIA:

Constituição Federal de 1.988;

Lei 5.172/66 - Código Tributário Nacional;

Lei 6.830/80 - Lei das Execuções fiscais;

Página na Internet do Supremo Tribunal Federal, www.stf.gov.br, jurisprudência comparada;

Página na Internet do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios;

Página na Internet do Conselho da Justiça Federal, jurisprudência comparada da Justiça Federal;

Código de Processo Civil;

"Comentários ao Código Tributário Nacional", de Carlos Valder Nascimento, Forense, 1.998;

"Curso de Direito Tributário", de Hugo de Brito Machado, Malheiros, 2.003;

"A execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública", de Américo Luís Martins da Silva, 2.001;

"Lei de Execução fiscal", de Humberto Theodoro Jr., 2.002;

Revista Fórum de Direito Tributário, nº 04 - julho/agosto de 2.003;

"CRSFN, Conselho de Contribuintes, Agências Regulatórias e Ministério Público: com quem o ônus probandi", texto de Glênio Sabbad Guedes, página na Internet do Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional, www.bcb.gov.br/crsfn/doutrina.