

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA

Para propiciar estabilidade aos negócios jurídicos o nosso ordenamento prevê os institutos da decadência e da prescrição, que se justificam para que as relações jurídicas não se façam eternas. Assim, perece o direito com a inércia do titular em conjunto com o transcurso de determinado prazo.

Os institutos da Decadência e da Prescrição se assemelham pelo não exercício do titular do direito por certo lapso de tempo, isto é, eles têm a INÉRCIA e o TEMPO como fatores operantes comuns. Ambos têm também, idêntico efeito: extinguem o crédito tributário. Em contrapartida se distinguem, entre outros fatores, pelo fato de a prescrição admitir a interrupção e a suspensão (art. 174, parágrafo único do Código Tributário Nacional) enquanto que a decadência (art. 173, do Código Tributário Nacional) não admite esta possibilidade.

A inércia é a tendência do titular de um direito manter-se parado, ou seja, mesmo sabendo da existência do direito permanecer sem executar qualquer ação na sua busca.

O lançamento tributário é um evento significativo que separa, de forma nítida, os prazos decadenciais e prescricionais (leia sobre o tema, no próximo boletim). Assim, antes que ocorra o lançamento tributário, só podemos cogitar a decadência, depois de realizado o lançamento, pensaremos no prazo de prescrição.

Antes de nos aprofundarmos no tema decadência e prescrição, vamos detalhar um pouco mais as modalidades de lançamento tributário:

1. Lançamento de ofício - art. 149, CTN;
2. Lançamento por declaração - art. 147, CTN; e
3. Lançamento por homologação - art. 150, CTN.

Essas modalidades podem ser distinguidas de acordo com a colaboração do sujeito passivo, com vistas à celebração do ato.

Na hipótese de lançamento de ofício, a participação seria inexistente, uma vez que todas as providências preparatórias são feitas pela a Administração.

O lançamento de ofício é feito por iniciativa da autoridade administrativa, independentemente de qualquer colaboração do sujeito passivo, devendo, para tanto, ser efetuado com base nas informações constantes nos registros da administração, estando previsto no art. 149 do CTN, abaixo transcrito:

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

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido

de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Este artigo elenca o rol taxativo dos casos em que poderá valer-se o fisco do lançamento de ofício, bem como da sua revisão, desde que não esteja extinto o direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário.

Em regra os tributos sujeitos ao lançamento de ofício encontram-se definidos em lei (inciso I do artigo retro), porém, a inobservância das regras inerentes às demais modalidades de lançamento ensejará o lançamento de ofício por parte da administração.

Um exemplo clássico é o IPTU e o IPVA que se enquadram nessa categoria de lançamento.

Na hipótese de lançamento por declaração, colaboram ambas as partes, visando os resultados finais do lançamento.

O lançamento por declaração encontra-se previsto no art. 147 do Código Tributário Nacional.

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Pela leitura do *caput* do artigo supracitado nota-se que esta modalidade de lançamento levará em consideração a declaração efetuada pelo sujeito passivo da obrigação tributária, a qual deverá conter os fatos jurídicos tributários.

Esta declaração destina-se a registrar os dados fáticos que, de acordo com a lei do tributo, sejam relevantes para a consecução, pela autoridade administrativa do ato de lançamento. Se o declarante indicar fatos verdadeiros, e não omitir fatos que deva declarar, a autoridade administrativa terá todos os elementos necessários à efetivação do lançamento.

A retificação, disposta no § 1º do artigo 147 do CTN, deverá ocorrer até a notificação do sujeito, caso contrário, a revisão dar-se-á por meios próprios (defesas e/ou recursos), haja

vista a inexistência de efeito preclusivo absoluto a este parágrafo. Ou seja, se o sujeito passivo prestou algumas informações errôneas, a qualquer tempo pode retificá-las. Porém, se a retificação visa reduzir ou excluir tributo ela só é admissível mediante comprovação de erro em que se fundamente, e antes de notificado o lançamento. Isso porque, se a autoridade administrativa já notificou o sujeito passivo, a partir daí cabe a este apresentar defesa administrativa com os recursos cabíveis – ou então ir diretamente ao Judiciário, se a tanto o caso aconselhar.

No tocante ao § 2º do mesmo artigo 147, do CTN cumpre esclarecer que os erros, porventura encontrados, deverão ser constatados e retificados de ofício pela administração, independente da parte favorecida com a retificação.

E, no lançamento por homologação, quase todo o trabalho é cometido ao contribuinte, limitando-se o fisco a homologar os atos por ele praticados.

O lançamento por homologação é o que sustenta as maiores divergências entre a doutrina e jurisprudência, haja vista que caberá ao contribuinte (sujeito passivo) apurar os dados necessários à constituição do crédito tributário, tendo o dever de antecipar o pagamento do tributo, sem o prévio exame da autoridade administrativa, nos termos do art. 150, do CTN.

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.

Parte da doutrina costuma, inclusive, denominar o lançamento por homologação como autolançamento, ou seja, a subsunção do comportamento humano à norma tributária material é feita pelo próprio sujeito passivo.

Ocorre que, o Direito Positivo Brasileiro não admite a existência do chamado autolançamento, tendo, inclusive, consagrado no art. 142 do CTN que o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, assegurando, com isto, um maior controle sobre os administrados, uma vez que nesta modalidade de lançamento cabe ao sujeito passivo da obrigação tributário a apuração do montante devido.

Nas modalidades de lançamento por declaração e por homologação, o contribuinte deverá apurar o crédito tributário, sujeitando-o ao posterior controle da Administração Pública, em virtude do caráter privativo da atividade de lançamento, sendo que estas se distinguem, basicamente, pelo momento em que se torna devido o crédito tributário.

No lançamento por homologação o contribuinte deverá antecipar o pagamento, independentemente do exame prévio da administração. Diferentemente, no lançamento por declaração o pagamento ocorrerá posteriormente ao exame levado a cabo pela Administração, que deverá apurar o débito e, por conseguinte, notificar o sujeito passivo.

Conclui-se, portanto, que o contribuinte, no lançamento por homologação, estará em mora a partir do vencimento do tributo, enquanto que, no lançamento por declaração, o contribuinte só poderá ser considerado em mora depois de transcorrido o prazo estipulado na notificação emitida pela autoridade administrativa.

Agora, visto o tema lançamento tributário, voltamos ao estudo da decadência e da prescrição tributária onde podemos afirmar que a decadência tributária só ocorre se não for efetuado o lançamento tempestivamente, ou seja, dentro do prazo de 05 (cinco) anos. Efetuado o lançamento dentro do prazo legal, não falamos mais em decadência.

Temos ainda que salientar a existência de farta jurisprudência no STJ no sentido de cumulação dos prazos (art. 173, I e art. 150 §4º, CTN), no lançamento por homologação, contando-se o primeiro prazo a partir do fato gerador e depois, os próximos cinco anos, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; apesar de já existir também julgados que demonstram a mudança de posição de posição do próprio STJ, sobre o tema.

Frisa-se ainda que, apesar de existir posicionamentos doutrinários contrários, está garantida a restituição de impostos pagos a maior ou indevidamente, já atingidos pela decadência.

Com relação à prescrição tributária, esta ocorre quando o Estado deixa de promover a cobrança do crédito, também no prazo de 05 (cinco) anos, contados da constituição definitiva do crédito tributário.

A constituição definitiva do crédito tributário vai depender do comportamento do contribuinte, pois, se após o lançamento do débito, aquele não impugná-lo, o prazo encerrará após os 05 (cinco) anos previstos, porém, se o contribuinte utilizar-se do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 15 do Decreto 70.235/72 para protocolar a impugnação administrativa, a constituição do débito dar-se-á a partir da intimação do lançamento, isto é, no 31º dia após a notificação de lançamento.

Importante também ressaltar que entre o lançamento tributário efetuado e contestado (impugnado) e até que ocorra a decisão final do contencioso administrativo, independentemente do período transcorrido, não há qualquer modalidade de extinção de crédito tributário pelo decurso de prazo, nem decadência, nem prescrição. Isso porque, com o lançamento e notificação ao sujeito passivo, cessa a inércia do Fisco, não se falando mais em decadência e o prazo de prescrição apenas tem seu início com a constituição definitiva do crédito tributário, isto é, com o trânsito em julgado administrativo.