

FIEL ENTRE A DECADÊNCIA E A PRESCRIÇÃO NO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO*

Liziane Meira^{**}

Carolyn Welch Gomes^{***}

RESUMO:

O presente artigo busca investigar o instituto da prescrição no lançamento do imposto. Para atingir tal objetivo, serão abordados alguns aspectos do evento fiscal, o lançamento de impostos, obrigações fiscais, caducidade e do instituto da coisa julgada. Será discutido o momento da constituição do crédito tributário, se equipara com o lançamento de impostos ou com a decisão administrativa definitiva, para uma melhor compreensão da análise da decadência no lançamento por homologação.

PALAVRAS-CHAVE: Prescrição. Decadência. Crédito tributário.

ABSTRACT:

The present article seeks to investigate the institute of the lapsing in the tax posting. In order to achieve such goal, it will be addressed some aspects of the tax event, the tax posting, tax obligation, lapsing and the institute of the *res judicata*. It will be discussed the moment of constitution of the tax credit, if it appears with the tax posting or with the definitive administrative decision, for a more select understanding of the analysis of the decadence in the release for approval.

KEYWORDS: Lapsing. Tax credit. Approval.

* Recebido em: 17/10/2013
Aceito em: 16/12/2013

^{**} Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Doutora e Mestre em Direito Tributário (PUC/SP). Mestre em Direito com concentração em Direito do Comércio Internacional e Especialista em Direito Tributário Internacional (Universidade de Harvard). Professora da Universidade Católica de Brasília. Professora e Coordenadora do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público. Professora da Escola de Administração Fazendária. Professora Conferencista do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

^{***} Graduada em Estudos Sociais pelo Centro Universitário de Brasília (1999). Graduada em Direito pelo Instituto de Ensino Superior de Goiás (2009). Mestre em Direito das Relações Internacionais pelo Centro Universitário de Brasília (2010).

SUMÁRIO

1. Considerações Iniciais

1.1 Do Artigo 173 (CTN)

1.2 Do artigo 150 (CTN)

2. Há Pagamento Antecipado / Não Há Pagamento Antecipado/ Homologação Tácita

3. Da Análise da Constituição do Crédito Tributário

3.1 Do Conceito de Coisa Julgada

3.2 Da Coisa Julgada Material e Formal: Efeitos

3.3. Da Coisa Julgada Administrativa

3.4 Da Análise do Crédito Tributário e da Decadência

3.4.1 Crédito Tributário ou Suposto Crédito Tributário?

3.4.2 Da Análise da Decadência no Lançamento por Homologação

4. Conclusão

5. Referências

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Para o desenvolvimento do tema proposto, necessário ter presente alguns institutos do direito tributário como: fato gerador (fato jurídico tributário), obrigação tributária, lançamento tributário, crédito tributário, bem como, decadência e prescrição. Neste estudo, não se pretende adentrar na sistemática de cada modalidade de lançamento, serão abordados somente os aspectos necessários para uma análise mais apurada da decadência no lançamento por homologação.

Segundo Sacha Calmon:

As obrigações são, por natureza, transitórias. Existem tão somente para viabilizar os intercâmbios de conteúdo econômico entre as pessoas. Assim sendo, não faria sentido algum a existência de um *vinculum juris* atando os pólos ativo e passivo da obrigação sem existência de um *objeto*, que, no caso da obrigação tributária, é uma prestação pecuniária, um dar dinheiro ao Estado. A esse dinheiro o CTN denomina *crédito tributário*.¹

Conforme o art. 114 do Código Tributário Nacional (CTN), “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Assim, surge uma obrigação tributária que se torna exigível com o lançamento, ato administrativo, dessa forma constitui-se o crédito tributário para parte da doutrina. A esse respeito é importante salientar a lição de Sacha Calmon, segundo a qual o crédito tributário não nasce no momento do lançamento:

A obrigação tributária só existe para possibilitar o crédito. É instrumental. Acham alguns juristas - e não são leguleios - que o *lançamento é que cria ou institui o crédito tributário*.

A nós soa estranha uma tal assertiva, porque o lançamento é ato administrativo, e a Constituição diz que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei (ato legislativo). O lançamento aplica

¹COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Gen, 2012, p. 660.

a lei, não é lei, não podendo, pois, criar o crédito a ser pago pelos sujeitos passivos da obrigação.

Não é por outra razão que o CTN, já no art. 144, dispõe que “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.²

Consta do art. 142 do CTN:

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.³

De acordo com Eurico Diniz de Santi: “Se o fato ocorre, a norma incide, nasce a obrigação e a autoridade é obrigada a lançar; se não ocorre, a norma tributária não incide, não nasce a obrigação e a autoridade fica impedida de realizar o ato administrativo de lançamento tributário.”⁴

Assim, notificado do lançamento, abrem-se ao contribuinte três alternativas: a primeira é efetuar o pagamento do montante exigido (extinguindo-se o crédito tributário); a segunda é impugnar o lançamento (instaurando-se o processo administrativo tributário), a terceira é recorrer ao Judiciário.

No Direito Tributário, existem três formas de lançamento: de ofício, por declaração e por homologação. A questão agora se limita ao prazo decadencial do lançamento por homologação. Assim, passa-se a delinear essas formas de lançamento para constituição do crédito tributário.

²COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Gen, 2012, p. 660-661.

³Código Tributário Nacional _ Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, artigo 142.

⁴SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. ed. 4ª. São Paulo: Saraiva. 2011, p. 33.

O lançamento de ofício é aquele que o Fisco realiza sem o auxílio do contribuinte, nos termos do artigo 149, I, do CTN.

Já o lançamento por declaração diz respeito à ação conjugada do Fisco e do contribuinte, pois depende da declaração do contribuinte, nos termos do artigo 147.

Por fim, o lançamento por homologação se concretiza por meio do auxílio do contribuinte, conforme artigo 150 do CTN. Hugo de Brito Machado afirma que o lançamento por homologação

é aquele que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de fazer a apuração do valor devido e antecipar o respectivo pagamento, isto é, fazer o pagamento do valor apurado antes da manifestação da autoridade administrativa sobre o mesmo.⁵

O autor ainda discorre sobre o lançamento por homologação na modalidade expressa e tácita, ensina que tal procedimento

opera-se pelo ato da autoridade administrativa que, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo sujeito passivo da obrigação tributária, expressamente a homologa (CTN, art. 150). Ou pelo decurso do tempo estabelecido em lei sem que sobre a mesma se manifeste (CTN, art. 150, § 4º). No primeiro caso se diz que há homologação expressa; e no segundo, homologação tácita.⁶

Margarete Barsani afirma que, de “acordo com o artigo 150, § 4º, do CTN, nos casos de lançamento por homologação, em que há o pagamento antecipado do tributo, conta-se o prazo decadencial, de 5 anos,” sendo, “a partir da ocorrência do fato gerador. Após esse prazo considera-se tacitamente homologado o lançamento.”⁷ Dessa forma, percebe-se que ocorrido o decurso

⁵MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, p. 188.

⁶ Idem.

⁷BARSANI, Margarete Gonçalves. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2. Ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 93

do prazo de cinco anos para a homologação expressa, caso esta não seja feita, acontece a homologação tácita e, com isso, a extinção do crédito tributário, salvo se acontecer dolo, fraude ou simulação.

Passa-se agora a abordar a decadência e a prescrição. Para Kiyoshi Harada, se “há matéria que merece uma nova disciplinação na cogitada reforma do Código Tributário Nacional é aquela pertinente à decadência e prescrição”. O autor acrescenta que

Não basta a doutrina proclamar que ambas extinguem o crédito tributário e que a prescrição sucede a decadência no tempo, sem hiato, servindo o lançamento como marco divisor: antes do lançamento flui o prazo decadencial e depois do lançamento inicia-se a fluência do prazo prescricional. Saber quando inicia a prescrição é matéria que implica definir quando se tem por constituído definitivamente o crédito tributário, cuja discussão doutrinária e jurisprudencial parece não ter fim.⁸

Em direito tributário, a decadência se evidencia pela preclusão do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, conforme art. 173 do CTN, com isso, ocorre a extinção do crédito fiscal, em decorrência da sua inatividade no prazo estipulado, conforme art. 156, V.

Daniel Souza discorre que “o crédito tributário é, em síntese, a obrigação tributária exigível, devidamente lançada e possível de cobrança”.⁹

Vale lembrar a lição de Leandro Paulsen citado por Souza, que assevera:

Quando se fala em decadência do direito do Fisco de lançar, por óbvio está se referindo ao lançamento de ofício, que é a modalidade prevista em lei para alguns tributos, mas que também tem **papel supletivo** da falta de colaboração e

⁸HARADA, Kiyoshi. Tributos de lançamento por homologação e decadência. A oscilação do prazo causa insegurança jurídica. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 17, n. 3219, 24 abr. 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/21616>>. Acesso em: 1 jun. 2012.

⁹SOUZA, Daniel Barbosa Lima Faria Corrêa. **Decadência para constituição do crédito tributário**. Disponível em: <<http://jusvi.com/artigos/41416>>. Acesso em: 1 jun. 2012.

atuação do contribuinte nos casos de lançamento por declaração e de lançamento por homologação.¹⁰ [grifo nosso]

No que concerne à prescrição, esta é o direito que o Fisco tem de cobrar o crédito tributário no prazo de cinco anos contados da data da constituição definitiva do crédito tributário, conforme consta do art. 174 do CTN. Tal instituto opera-se na lição de Hugo de Brito Machado da seguinte maneira:

Dizer que a ação para cobrança do crédito tributário *prescreve* em cinco anos significa dizer que a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos para cobrar judicialmente, para propor a *execução* do crédito tributário. Tal prazo é contado da constituição definitiva do crédito, isto é, da data em que não mais admita a Fazenda Pública discutir a seu respeito, em procedimento administrativo. Senão efetua a cobrança no prazo de cinco anos, não poderá mais fazê-lo.¹¹

A respeito desta análise, vale lembrar o artigo 174 do CTN: “A ação de cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.”

Segundo Paulo de Barros Carvalho, a prescrição se perfaz

Com o lançamento eficaz, quer dizer, adequadamente notificado ao sujeito passivo, abre-se à Fazenda Pública o prazo de cinco anos para que ingresse em juízo com a ação de cobrança (ação de execução). Fluindo esse período de tempo sem que o titular do direito subjetivo deduza sua pretensão pelo instrumento processual próprio, dar-se-á o fato jurídico da prescrição. A contagem do prazo tem como ponto de partida a data da constituição definitiva do crédito, expressão que o legislador utiliza para referir-se ao ato de lançamento regularmente comunicado (pela notificação) ao devedor.¹²

Para Hugo de Brito Machado,

Há quem entenda que o prazo prescricional se inicia desde o momento em que a Fazenda Pública notifica o sujeito passivo a fazer o pagamento do crédito

¹⁰ SOUZA, Daniel Barbosa Lima Faria Corrêa. **Decadência para constituição do crédito tributário**. Disponível em: <<http://jusvi.com/artigos/41416>>. Acesso em: 1 jun. 2012

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, p.236.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. ed. 17. São Paulo: Ed. Saraiva, p. 470. 2005.

tributário, mesmo que ainda seja cabível defesa ou recurso. É que o crédito tributário já estaria *definitivamente constituído*. Mas a interposição de defesa, ou recurso, suspenderia o curso da prescrição.¹³

Cumpre salientar que a prescrição comporta interrupção e suspensão do seu prazo, ao passo que o instituto da decadência não prevê tais possibilidades.

Visando ao bom entendimento do instituto da decadência tributária, faz-se necessário um estudo acerca dos artigos 173, I, II (que disciplina a decadência no lançamento de ofício) e o artigo 150, § 4º (que disciplina a decadência no lançamento por homologação), todos do Código Tributário Nacional, para que posteriormente possa ser verificado o “dies a quo” da decadência em ambos.

Porém, em Direito Tributário quando se menciona o prazo, é importante lembrar que dois aspectos devem ser observados. O primeiro diz respeito ao *quantum* do prazo; já o segundo aspecto diz respeito ao termo inicial deste prazo. Assim, deve-se verificar a partir de quando se dá o início da contagem do prazo (decadencial).

1.1 DO ARTIGO 173 (CTN)

Neste item será analisado o artigo 173 do Código Tributário Nacional, que regula a decadência no lançamento de ofício, 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;

¹³MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, p. 237.

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.

Pela leitura do referido artigo, percebe-se que o “quantum” é o prazo de cinco anos para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, que se dá por meio da notificação do lançamento ao contribuinte, assim, encerra-se o prazo para a Fazenda Pública cobrar o tributo (fim do prazo decadencial). Iniciando-se, então, o prazo prescricional para a fazenda pública (prazo para cobrança do crédito tributário).

Dessa forma, observa-se que o lançamento é o divisor entre a fluência dos prazos decadencial e prescricional e a prescrição. Assim, uma vez feito o lançamento não há mais que se mencionar a decadência (que extingue o próprio direito), mas somente a prescrição (que extingue direito de cobrar). Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça decidiu:

“RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. MATÉRIA DE FATO. (...)

3. Não há que se falar em transcurso do prazo decadencial durante o processo administrativo tributário. Constituído o crédito pelo lançamento no prazo do art. 173 do CTN, não mais se cogita em sua decadência. A interposição de recurso administrativo impede o curso do prazo prescricional (art. 151, III, do CTN), que terá início quando do encerramento do processo administrativo. Precedente: (EDcl no AgRg no REsp 577720/SP, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 10.05.2007). (...)

Cumprido destacar o entendimento predominante de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não impede a ocorrência da decadência.

Estabelecido o *quantum* do prazo (que no artigo em estudo é de cinco anos), faz-se imprescindível verificar o início da contagem do prazo decadencial para que se possa estabelecer se se está diante de prazo

decadencial ou prescricional. A respeito da contagem do prazo, no artigo 173, destacam-se duas hipóteses.

A primeira refere-se ao direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, que se extingue após cinco anos, contados “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, Conforme consta do artigo 173, inciso I, do CTN.

A segunda diz respeito ao direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, que se extingue após cinco anos, “contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”, constante do artigo 173, inciso II, do CTN.

No entanto, vale lembrar o parágrafo único do referido artigo, segundo o qual se a Fazenda Pública não efetuar o lançamento dentro do quinquênio contado a partir do fato gerador, o crédito restará extinto, conforme art. 156, V, do CTN. Entretanto, a respeito deste parágrafo, posteriormente será analisada a expressão “crédito”.

1.2 DO ARTIGO 150 (CTN)

Intrigante é a segunda hipótese de lançamento: o lançamento por homologação, que se desdobra em mais três hipóteses de decadência. Em razão disso, opera-se discussão acerca artigo 150, § 4º. Vejamos o que traz o referido artigo 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.

§ 4º – 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.

O presente artigo trata do lançamento por homologação. Relembrando:

é aquele que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de fazer a apuração do valor devido e antecipar o respectivo pagamento _ isto é, fazer o pagamento do valor apurado antes da manifestação da autoridade administrativa sobre o mesmo.¹⁴

Na lição de Cassab e Lima, isso

quer dizer que o próprio sujeito passivo irá verificar a ocorrência do fato jurídico tributável, bem como calcular o valor do tributo por ele devido, efetuando o pagamento antecipado do referido valor, situação esta que será apenas conferida pela autoridade administrativa, a qual realizará o lançamento do crédito tributário por homologação.¹⁵

2. HÁ PAGAMENTO ANTECIPADO / NÃO HÁ PAGAMENTO ANTECIPADO/ HOMOLOGAÇÃO TÁCITA

Quando há o pagamento antecipado, existe a declaração. Essa modalidade, de pagamento antecipado, não tem sido alvo de muitas controvérsias. O prazo decadencial é de cinco anos, contado da data do fato gerador quando houver pagamento antecipado do débito. O prazo para o Fisco homologar o pagamento efetuado é o que consta no § 4.º do art. 150 do CTN.

Se não há pagamento antecipado, mas existe declaração, o prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado pelo contribuinte, nos termos do inciso I, do artigo 173 do CTN.

¹⁴MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, p. 188.

¹⁵CASSAB, Juliana Ferreira; LIMA, Daniel Serra. **A constituição do crédito tributário pelo sujeito passivo e os efeitos da declaração retificadora na contagem do prazo prescricional**. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2012/03/Artigo-Daniel-e-Juliana-2012.pdf>>. Acesso em 08 jun 2012.

Nesse sentido, a decisão do Superior Tribunal de Justiça, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, julgado em 21.09.2006, REsp 789.362/PR :

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. PESSOA FÍSICA. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. PRETENSÃO DE REJULGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO-OCORRÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS AUTORIZADORES À OPOSIÇÃO DOS EMBARGOS DECLARATÓRIOS. REJEIÇÃO. (...)

1. Para efeitos de decadência, o prazo de 5 anos apenas é contado da data do fato gerador se efetuado pagamento antecipado do débito, o que não ocorreu no presente caso.

2. Não tendo sido efetuado o pagamento antecipado do tributo, forte § 1º do artigo 173 do CTN, o prazo decadencial iniciará no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado pelo contribuinte, que não o fez.

3. Constituído o crédito tributário com a notificação do lançamento, passa a fluir o prazo prescricional constante no artigo 174 do CTN. Inteligência da Súmula 153 do TFR.

4. A partir da notificação do contribuinte o crédito tributário já existe., mas ainda está sujeito à sua desconstituição na via administrativa se for impugnado. Nos termos do artigo 151, III, do Código Tributário Nacional, a interposição de recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário enquanto pendente de decisão.

5. Em que pese o artigo 8º, § 2º da LEF disponha que é o despacho do juízo que interrompe o prazo prescricional, não é o melhor entendimento, haja que o CTN é lei complementar, devendo prevalecer sobre lei ordinária.

6. A CDA possui presunção de liquidez e certeza, a qual somente pode ser elidida por meio de prova robusta e não por meras alegações. (...)

Embargos de declaração rejeitados. [Grifou-se]¹⁶

De início, a jurisprudência do STJ entendia que se deveria somar o prazo do § 4º, do art. 150 ao prazo do art. 173, I do CTN, o que resultava na denominada “tese dos 5 + 5 anos”, a qual, segundo a lição de Harada “daria 11 anos, pois **exclui-se o exercício dentro do qual o lançamento poderia ser efetuado.** Sempre que não houver qualquer antecipação do pagamento dever-se-ia aguardar o decurso do prazo do § 4º, findo o qual se iniciaria a contagem

¹⁶SOUZA, Daniel Barbosa Lima Faria Corrêa. **Decadência para constituição do crédito tributário.** Disponível em: <<http://jusvi.com/artigos/41416>>. Acesso em: 01 jun 2012.

do prazo do art. 173, I, do CTN.” Acerca do assunto, Euro Paula explica que a “tese dos 5 mais 5” encontra-se

ultrapassada no nosso Ordenamento Jurídico. Antigamente, o STJ aplicava o prazo de 10 (dez) anos para decadência tributária, em virtude do início da contagem quinquenal se dá no último dia dos 5 (cinco) anos, tornando o prazo dobrado, isto é, para o Tribunal o termo “a quo” do Art. 173, I, do CTN se dava no primeiro dia do exercício seguinte ao termo “ad quem” do Art. 150 § 4º do CTN. Diferente do que corretamente ocorre hoje, começando a contar o lustro do dia do fato gerador, nas hipóteses em que não há o pagamento integral da obrigação.¹⁷

Cumpre ter presente que

existe, para a autoridade administrativa, um prazo de decadência para a constituição do crédito tributário mediante lançamento por homologação, que é de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, consoante prevê o artigo 150 § 4º do Código Tributário Nacional, se a lei específica do tributo não estipular prazo diverso, porém sempre respeitando o limite máximo de 5 anos previsto no CTN, já que não poderia lei ordinária alargar prazo estipulado como regra geral em sede de lei complementar (CTN).¹⁸

Importa ressaltar que, decorrido o prazo de cinco anos (contado da ocorrência do fato gerador), se a autoridade administrativa não tiver realizado o lançamento por homologação, haverá a homologação tácita pelo decurso do prazo de cinco anos contado da data do fato gerador, e, com isso, a decadência. Assim, estará extinto o crédito tributário, não sendo mais objeto de impugnação ou revisão.

No caso da homologação tácita no momento da DCTF – Declaração de débitos e créditos tributários federais, o Superior Tribunal de Justiça (STJ)

¹⁷PAULA, Euro Luis Aun de Barros Brasil de. **Decadência Tributária**. Disponível em: <http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=3044>. Acesso em: 30 mai 2012.

¹⁸DireitoNet. **Decadência no lançamento por homologação**. Disponível em: <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/5267/Decadencia-no-lancamento-por-homologacao>. Acesso em 30 mai 2012.

decidiu que a DCTF “é modo de constituição do crédito tributário, dispensada, para esse efeito, qualquer outra providência por parte do Fisco”.

EMENTA:TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DO DÉBITO PELO CONTRIBUINTE. FORMA DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, INDEPENDENTE DE QUALQUER OUTRA PROVIDÊNCIA DO FISCO. COMPENSAÇÃO. MODALIDADE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO (CTN, ART. 156, II). NECESSIDADE DE INFORMAÇÃO À ADMINISTRAÇÃO SOBRE O PROCEDIMENTO, PARA VIABILIZAR O EXERCÍCIO DO DIREITO DE FISCALIZAÇÃO.

1. Segundo jurisprudência pacífica do STJ, a apresentação, pelo contribuinte, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF (instituída pela IN-SRF 129/86, atualmente regulada pela IN8 SRF 395/2004, editada com base no art. 5º do DL 2.124/84 e art. 16 da Lei 9.779/99) ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensada, para esse efeito, qualquer outra providência por parte do Fisco. Precedentes da 1ª Seção: AgRg nos ERESP 638.069/SC, DJ de 13.06.2005; AgRg nos ERESP 509.950/PR, DJ de 13.06.2005.

2. A falta de recolhimento, no devido prazo, do valor correspondente ao crédito tributário assim regularmente constituído acarreta, entre outras conseqüências, as de (a) autorizar a sua inscrição em dívida ativa; (b) fixar o termo a quo do prazo de prescrição para a sua cobrança; (c) inibir a expedição de certidão negativa do débito; (d) afastar a possibilidade de denúncia espontânea. 3. É também conseqüência natural da constituição do crédito tributário por declaração do contribuinte (via DCTF) a de permitir a sua compensação com valores de indébito tributário. A compensação, com efeito, supõe, de um lado, créditos tributários devidamente constituídos e, de outro, obrigações líquidas, certas e exigíveis (CTN, art. 170). Os tributos constantes de DCTF são desde logo passíveis de compensação justamente porque a declaração do contribuinte importou a sua constituição como crédito tributário. 4. Realizando a compensação, e, com isso, promovendo a extinção do crédito tributário (CTN, art. 156, II), é indispensável que o contribuinte informe o Fisco a respeito. Somente assim poderá a Administração averiguar a regularidade do procedimento, para, então, (a) homologar, ainda que tacitamente, a compensação efetuada, desde cuja realização, uma vez declarada, não se poderá recusar a expedição de Certidão Negativa de Débito; (b) proceder ao lançamento de eventual débito remanescente, a partir de quando ficará interdito o fornecimento da CND. 5. Embargos de divergência a que se dá provimento. (Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, julgamento: 26/09/2006 REsp 576661 RS 2006/0042160-8)

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – IPI – DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES DE TRIBUTOS FEDERAIS (DCTF) – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – DÉBITO DECLARADO – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. (...)

- A título puramente elucidativo é pacífica a orientação deste Tribunal no sentido de que **“nos tributos lançados por homologação, a declaração do contribuinte, através da DCTF, elide a necessidade da constituição formal de débito pelo Fisco podendo ser**, em caso de não pagamento no prazo, imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte” (Resp. 445.561-SC, DJ de 10.03.2003). - Recurso especial não conhecido.” (RESP 281.867/SC, 2ª T. Min. Peçanha Martins, DJ de 26.05.2003) [Grifou-se]¹⁹

Vale destacar também a súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça, a qual dispõe que “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco.”

Assim, depreende-se que a DCTF, por si só, constitui “o crédito tributário” (o crédito tributário será objeto de análise mais adiante), não havendo, dessa maneira, necessidade de homologação por parte da autoridade administrativa, posto que a própria declaração já equivale ao lançamento e passa a servir de termo inicial para a contagem do prazo prescricional para a cobrança desse crédito.

Ocorre que, no lançamento por homologação, nos termos do artigo 150 do CTN, o sujeito passivo tem “o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.

Assim sendo, o STJ instituiu uma nova modalidade de constituição do crédito tributário e sustenta que não existe decadência pela própria natureza desse lançamento. No entanto, para nós, existe sim, a decadência no lançamento por homologação tácita, diante da redação do parágrafo único do artigo 142 do CTN, o qual impõe a vinculação e obrigatoriedade da atividade

¹⁹SANTANA, Raquel Santos de. **Decadência no lançamento por homologação**. Disponível em: <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/5267/Decadencia-no-lancamento-por-homologacao>. Acesso em: 30 mai 2012.

administrativa do lançamento para a constituição do crédito tributário. Ademais o Fisco mantém, dentro do prazo decadencial, a possibilidade de lançar de ofício eventuais saldos ou diferenças.

3. DA ANÁLISE DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Antes do estudo propriamente dito do crédito tributário, cumpre ter presente alguns aspectos da coisa julgada.

3.1 DO CONCEITO DE COISA JULGADA

De início, é importante verificar que a coisa julgada no Judiciário, segundo Marcos Vinícius Neder, faz-se da seguinte forma:

No Judiciário, tem-se que a sentença é um ato do juiz, apenas passível de reforma por meio de recurso. Mas passado o prazo legal para ser interposto o recurso e não o sendo ou depois de esgotados todos os recursos cabíveis, a sentença se torna imputável e indiscutível. A este estado da sentença dá-se o nome de coisa julgada.²⁰

No Judiciário, acrescenta o autor que

a coisa julgada consiste na imutabilidade de uma sentença decorrente da insuscetibilidade de reformá-la por meio de recurso. A coisa julgada é um atributo específico da jurisdição, pois só o ato jurisdicional tem eficácia vinculativa plena, ao contrário do ato legislativo que é naturalmente mutável e do ato administrativo, sujeito à revisão judicial por parte do interessado. A necessidade de se dotar de segurança a tutela jurisdicional prestada e de se evitar a perpetuação dos litígios serve de fundamentação a coisa julgada.²¹

No Código de Processo Civil, nos termos do artigo 467: “Denomina-se coisa julgada material a eficácia que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário”. Com isso, nota-se que

²⁰NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 493.

²¹Idem.

no âmbito do processo judicial, os limites objetivos da coisa julgada são estabelecidos pelos limites do pedido e pelas questões decididas no processo, ou seja, somente as questões propostas pelos interessados no pedido serão atingidas pela decisão proferida na sentença.²²

Segundo esse entendimento, do artigo 468 do CPC consta “que a sentença que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas”. Dessa forma, no que concerne a

questões não incluídas no pedido, mesmo que relacionadas com a lide, como não foram decididas pelo juiz, ficam fora da proteção da coisa julgada. Da mesma forma, se o julgamento for parcial, ou seja, houve omissão quanto à apreciação de algum ponto constante do pedido, a decisão é *citra petita* e cabe ao interessado interpor embargos de declaração para suprir a omissão. Caso isso não ocorra, apenas a parte da controvérsia decidida pela sentença fará coisa julgada material. A parte do pedido não examinada pelo juiz poderá ser objeto de nova apreciação, mas apenas em outro processo.²³

A sentença é composta de três partes distintas: “relatório, motivos e dispositivo”, porém, “somente a parte dispositiva da sentença faz coisa julgada, as demais, os motivos e o relatório não o fazem.”²⁴

Liebman citado por Neder, esclarece que

a eficácia natural da sentença atua com relação a todos; por outro lado, a coisa julgada só vale entre as partes, pelo que estas suportam a sentença sem remédio, ao passo que os terceiros podem destruí-las, demonstrando a sua injustiça”. Neste contexto, a sentença poderá valer *erga omnes*, mas só e imutável e indiscutível *inter partes*, eis que terceiro que tem interesse jurídico, diretamente, atingido pela sentença pode reabrir a discussão em torno da coisa julgada e impugnar os seus efeitos, demonstrando o desacordo desta com o direito objetivo.²⁵

Para Neder o

²²NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 483.

²³Ibidem, p.493-494.

²⁴Ibidem, p.494.

²⁵Ibidem, p. 494-495.

artigo 471 do CPC estabelece que, em se tratando de relação jurídica continuada, havendo modificação no estado de fato ou de direito, poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença. A hipótese do inciso I deste artigo consiste na aplicação da cláusula *rebus sic stantibus* a sentença, pois, se a situação fática muda, carece de nova apreciação judicial. O instrumento hábil é a ação revisional, cuja sentença, se procedente, tem natureza constitutiva, pois modifica a relação jurídica, até entoa, vigente. Com efeito, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula nº 239 nos seguintes termos: “Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.”²⁶

3.2 DA COISA JULGADA MATERIAL E FORMAL: EFEITOS

A coisa julgada mostra-se de duas formas: material e formal. Tanto a doutrina quanto o Código Civil distinguem a coisa julgada em material e formal, isso, segundo a abrangência e imutabilidade da sentença.²⁷

Acerca do assunto, José Frederico Marques, citado por Neder define-as da seguinte maneira:

A coisa julgada formal, que é a estabilidade interna do julgado, torna-o imutável *dentro do processo*, em virtude de não mais caber reexame recursal do que foi decidido, porque a preclusão o impede. (...) “a coisa julgada material, que é a imutabilidade do julgamento *fora do processo* em que se constitui, a fim de que impeça, no futuro, qualquer indagação ou reexame do que se contém na prestação jurisdicional ou julgamento, ou seja, sobre a lide e as questões a ela imanentes.”²⁸

No que concerne aos efeitos da coisa julgada, Neder assevera que

tem efeito apenas dentro do processo porque o mérito da causa ainda não foi examinado por acatamento de questão preliminar ou prejudicial, podendo apenas ser questionado em um outro processo. A decisão cria situação de estabilidade interna do julgado. São exemplos de coisa julgada formal os casos em que o autor é carecedor de ação ou nos quais estavam ausentes 495 os pressupostos processuais, pois nele, há a prestação jurisdicional sem haver apreciação do mérito.

²⁶NEDER. Marcos Vinícius, op. cit. p. 495.

²⁷Idem.

²⁸Idem.

Por outro lado, o artigo 468 do CPC correlaciona a coisa julgada material ao julgamento da lide, e seus efeitos, à criação de uma obrigação com força de lei para as partes envolvidas no litígio. Dispõe o citado artigo: “a sentença que julgar total ou parcialmente a lide tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas”.²⁹

3. 3 DA COISA JULGADA ADMINISTRATIVA

O CTN, em seu artigo 145, prevê a possibilidade de revisão do lançamento por meio da impugnação do sujeito passivo. Tal revisão tem início “com a apreciação dos argumentos trazidos pelo contribuinte em sua impugnação e finda com a decisão final do processo em que há a declaração da Administração sobre a revisão pleiteada.”³⁰ E, se “procedente o pedido, o lançamento primitivo é alterado total ou parcialmente. Neste contexto, a norma trazida pelo artigo 42 do Decreto nº 70.235/72 tem por finalidade definir o momento em que se considera definitiva tal decisão administrativa.”³¹

Acerca da palavra definitividade, muito bem assevera Neder:

A palavra “definitividade” é utilizada pelo Direito alemão para designar o lançamento não mais passível de recurso administrativo, enquanto usa a expressão “coisa julgada” para as decisões judiciais. Esta distinção foi adotada pelo Código Tributário Nacional que, nos artigos 129, 154, 156 e 174, se refere à decisão *definitiva* e ao crédito *definitivamente* constituído, enquanto, no artigo 156, reporta-se à coisa julgada judicial ao mencionar a decisão judicial passada em julgado. O CTN também distingue a definitividade da decisão de sua irrevogabilidade, reservando o último termo para a decisão definitiva na esfera administrativa que não pode ser reformada pelo Poder Judiciário por meio de ação anulatória. De fato, o efeito das decisões administrativas que encerram o processo não tem a mesma força da coisa julgada judicial, eis que decorre tão somente da preclusão interna dos recursos para revisão de atos na esfera administrativa. Ou seja, o ato administrativo não pode ser modificado se esgotados os meios regulares previstos na legislação processual administrativa.³²

²⁹NEDER, Marcos Vinícius. op. cit. p. 496.

³⁰ Ibidem, p. 495-496.

³¹ Ibidem, p. 496.

³² Ibidem, p. 497.

Com isso, observa-se que no Processo Administrativo a expressão coisa julgada difere da coisa julgada do Judiciário. A coisa julgada na esfera administrativa importa apenas que a decisão se tornou irretratável em sede administrativa. Entretanto, nem todas as decisões administrativas podem ser revisíveis pelo Poder Judiciário. Essas decisões não se referem somente aos casos em que tenha se exaurido a via administrativa, não cabendo aí mais qualquer recurso.

Dessa forma, para Neder, a definitividade da decisão administrativa decorrente tão somente da preclusão processual, que difere do trânsito em julgado judicial onde a

sentença judicial cria norma individual e concreta com eficácia vinculativa plena para as partes envolvidas no litígios, sendo imutável mesmo fora do processo em que foi proferida. A preclusão, por sua vez, é um instituto eminentemente processual e não atinge o direito material sob litígio, só produzindo efeitos extintivos no âmbito do processo em que é alegada, ou seja, interessado continua titular do direito material, apenas perdeu a faculdade de exercê-lo nesse processo. A possibilidade de revisão do ato quando se fala em preclusão é muito mais ampla do que na coisa julgada, tanto que o contribuinte pode ingressar em Juízo pedindo a anulação do lançamento fiscal já considerado procedente por decisão final no processo administrativo, como também, por força do princípio da legalidade, procede-se a auto-revisão – mas, com limites _ do lançamento pela Administração (CTN, art. 149). Dentro deste poder revisional, inclui-se também a possibilidade de o Fisco refazer o ato invalidado pelo órgão julgador com o fito de restabelecer sua pretensão ao crédito tributário. Para Alberto Xavier, a revisão do lançamento abrange tanto a confirmação do ato quanto sua alteração que envolveria, inclusive, a anulação ou a prática de lançamento suplementar.³³

Rubens Gomes de Sousa citado por Neder assevera que

a revisão do lançamento só é possível na presença de erro de fato, baseando-se, fundamentalmente, na impossibilidade de a Administração alegar ignorância à lei. Na verdade, para que se proceda a revisão, não é relevante se o erro ocorreu por falha do agente fiscal na aplicação da lei ou no conhecimento da realidade. O lançamento deve ser revisto sempre que ilegal porque, assim, o exige o princípio da legalidade. No dizer de José Arthur Lima Gonçalves, “a ‘revisão’

³³NEDER, Marcos Vinícius. op. cit. p.496-497.

não implica alegação de ignorância da lei, mas sim o normal e fiel cumprimento do poder-dever de aplicar a lei com perfeição.³⁴

3.4 DA ANÁLISE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E DA DECADÊNCIA

3.4.1 CRÉDITO TRIBUTÁRIO OU SUPOSTO CRÉDITO TRIBUTÁRIO?

Para conclusão da análise acerca da decadência no lançamento por homologação, torna-se necessário ter presente alguns aspectos do crédito tributário.

Luciano Amaro citado por Luiz Júnior ensina que:

O lançamento por homologação não é atingido pela decadência, pois feito o lançamento (dito ‘antecipado’), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). **Em ambos os casos, não se pode falar em decadência** (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio). O que é passível de decadência é o lançamento de ofício, que cabe à autoridade administrativa realizar quando constate omissão ou inexactidão do sujeito passivo no cumprimento do dever de ‘antecipar’ o pagamento do tributo. [grifo nosso]³⁵

Observa-se que na doutrina de Luciano Amaro o “lançamento por homologação não é atingido pela decadência”.

HARADA sustenta que

Há um equívoco na tese sustentada por parte da doutrina e da jurisprudência no sentido de que o crédito tributário só se constitui definitivamente com a decisão irreformável na esfera administrativa, porque o recurso administrativo poderá resultar em modificação do lançamento.

Ora, a decisão administrativa **não tem o condão de constituir o crédito que já estava constituído** nos termos dos artigos 142 e 145 do CTN. Essa decisão tem o condão apenas de desconstituir o crédito tributário extinguindo-o (art. 156,

³⁴NEDER, Marcos Vinícius. op. cit. p.497.

³⁵JUNIOR, Luiz Lopes de Souza. **A possibilidade de decadência no lançamento por homologação.** Disponível em: http://www.lfg.com.br/public_html/article.php?story=2009072313375019&mode=print. Acesso em: 30 mai 2012.

IX do CTN) caso o lançamento tenha incorrido em alguma irregularidade formal ou material. [grifo nosso]³⁶

O que se discute é a existência ou não de “crédito” tributário que, a nosso ver, conforma-se ou não após o lançamento com a decisão definitiva. Compreende-se que o crédito tributário se constitui com a decisão definitiva, e não com o lançamento.

O que se constitui com a notificação é o lançamento, e não o crédito tributário, sendo este, até o momento da decisão final, apenas um “suposto crédito”.

Já no âmbito do direito penal, durante o processo, discute-se a existência ou não de crime, para tão somente após a decisão definitiva (que se faz com o trânsito em julgado, ou seja, quando já não caiba mais recurso) será possível saber se existe ou não crime, para então saber se o criminoso cumprirá a pena ou não (se será executado ou não).

Vale destacar o entendimento de SANTI, que ensina que

Há muito tempo goza de pleno prestígio a tese segundo o qual o lançamento tributário apresenta eficácia declaratória. A base dessa teoria está no senso comum dos juristas de que a norma tributária incide sobre o suporte fático (fato social bruto), **produzindo o fato jurídico tributário, que institua a obrigação tributária**. Em suma, a norma incide sobre o fato e juridiciza-o, **fazendo nascer a obrigação tributária**. Nesse sentido, no lançamento declara-se a relação que já nasceu com a ocorrência do fato jurídico tributário.³⁷ [grifo nosso]

Importante se faz para o presente estudo, observar alguns aspectos a respeito dos indícios. Andre Lenart esclarece que não “só o público leigo, mas

³⁶Kiyoshi Harada. **Decadência tributária. Controvérsia quanto aos prazos inicial e final e a desejável alteração dos dispositivos do Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6372&revista_caderno=26>. Acesso em: 30 mai 2012.

³⁷SANTI, Eurico Marcos Diniz. op. cit. p. 43-44.

também os profissionais do Direito enfrentam sincera dificuldade em compreender o verdadeiro sentido e alcance da expressão “indícios”. A respeito da dúvida da conduta de alguém o autor ensina que

a conduta de alguém a cujo respeito paire alguma dúvida, costuma-se dizer que há apenas “indícios”, num esforço de minimizar a gravidade das acusações ou de desqualificá-las ou, ainda, para refrear o ânimo febril da imprensa que insiste em antecipar nas manchetes o veredicto dos Tribunais. Também há os advogados – *desses cujos honorários embutem 6 ou 7 zeros* – que aparecem na televisão indignados: “*só há indícios contra o meu cliente*”, “*não há provas*”, “*isso é um absurdo*” e tal. De outro lado, encontramos nos bons livros e na jurisprudência referências aos *indícios* como uma espécie de prova capaz de embasar uma condenação.³⁸

Neste estudo não se pretende apresentar uma abordagem ampla a respeito de indícios, escolhe-se aqui a tese de Lenart que mais se coaduna com as nossas ideias e, conseqüentemente, adotamos a acepção de indícios como suspeita. Segundo o autor, indícios são “a acepção de *suspeita* ou de *elementos que propiciam uma suspeita*, a palavra *indício* (no singular ou no plural) é utilizada, com diferentes adjetivações, por vários artigos do CPP:” A esse respeito ler André Lenart.³⁹

KINDHÄUSER citado por Lenart afirma que

“*atos indiciários*” ou “*indícios*” “*são fatos que permitem uma conclusão sobre um fato principal por meio de uma regra de* Indício não é sinônimo de presunção, como alguns entendem: é a circunstância ou antecedente que autoriza a fundar uma opinião acerca da existência de determinado fato, ao passo que **presunção** é o efeito que essa circunstância ou antecedente produz, no ânimo do julgador, quanto à existência do mesmo fato. [grifo nosso]”⁴⁰

Tendo em vista o exposto, compreendemos que Indício é uma circunstância que ocorre por meio de um fato. Circunstância tal que indica,

³⁸LENART, André. **Indícios e sua suficiência para a condenação**. Disponível em: <http://reservadejustica.wordpress.com/2008/09/02/indicios-e-sua-suficiencia-para-a-condenacao/>. Acesso em: 03 ago 2012.

³⁹ Idem.

⁴⁰ Idem.

mostra, conduz a um possível crime, assim, se indica o crime deve ser considerado também como meio de prova. Dessa forma, os indícios versam sobre uma determinada circunstância comprobatória de um objeto jurídico.

Assim, a existência de indício é o suficiente para lastrear tanto uma investigação criminal como um processo tributário. No Direito Penal, quando o fato ocorre surgem os indícios que passam a ter relevância jurídica com a formalização do inquérito policial por meio do relatório. Já no direito tributário, com a ocorrência do fato (fato gerador), esses indícios passam a ter relevância jurídica após o lançamento.

Dessa forma, entende-se que, da mesma maneira que se opera no direito penal, também se opera no direito tributário, ou seja, a existência ou não de indícios – penais ou de lançamento em direito tributário – é decisiva para a instauração de um processo sobre a existência de um crime ou de um crédito tributário fiscal.

Portanto, vale afirmar, que não há que se referir a crédito tributário apenas com o lançamento, que se consolida após a decisão definitiva.

Pelo exposto por Amaro, não há que se mencionar a decadência no lançamento por homologação tanto na modalidade expressa quanto tácita, sendo passível de decadência apenas o lançamento do ofício, conforme já citado.

Entretanto, entende-se que o lançamento por homologação é sim passível de decadência, tanto no lançamento expresso quanto tácito. Posto que não importa quem ou o quê institua o tributo (quem deva ou tenha o direito para instituir o tributo), pois a decadência, conforme já foi afirmado, se evidencia pela preclusão do direito de a Fazenda Pública fazer o lançamento.

Desta feita, há sim que mencionar a decadência ante um direito que o Fisco tem de constituir o crédito tributário. Então o Fisco, primeiramente, lança o tributo e notifica o contribuinte de que existe contra ele um “suposto crédito”. Nesse momento, o contribuinte pode pagar ou não. Caso o contribuinte opte pelo pagamento, isso significa que ele aceitou que existia contra ele um crédito, que então se tornou definitivo. Ou, se o contribuinte entender pelo não pagamento, poderá discutir na esfera administrativa ou judicial, se existe realmente um crédito contra ele. Assim, no momento da notificação, quando se perfaz o lançamento, existe apenas um suposto crédito. Com a decisão final, constitui-se ou não o crédito tributário fiscal. Caso o crédito seja constituído, então poderá ser cobrado durante a execução.

Cumpre lembrar o entendimento de Harada, citado acima, a respeito da constituição do crédito tributário:

Ora, a decisão administrativa **não tem o condão de constituir o crédito que já estava constituído** nos termos dos artigos 142 e 145 do CTN. Essa decisão tem o condão apenas de **desconstituir o crédito tributário** extinguindo-o (art. 156, IX do CTN) caso o lançamento tenha incorrido em alguma irregularidade formal ou material. [grifo nosso].⁴¹

Nesse caso, discordamos do autor quando ele entende pela constituição do crédito no momento do lançamento e pela sua desconstituição com a decisão definitiva. Ora, se o crédito ainda não foi constituído pelo fato de existir apenas um “suposto crédito”, não há que se falar em desconstituição de crédito, mas apenas em “crédito” ou “inexistência de crédito”.

⁴¹Kiyoshi Harada. **Decadência tributária. Controvérsia quanto aos prazos inicial e final e a desejável alteração dos dispositivos do Código Tributário Nacional.** Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6372&revista_caderno=26>. Acesso em: 30 mai 2012.

3.4.2 DA ANÁLISE DA DECADÊNCIA NO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Importante lembrar as palavras de Kiyoshi Harada acerca da necessidade do estudo a respeito da decadência e prescrição, assim ensina:

Se há matéria que merece uma nova disciplinação na cogitada reforma do Código Tributário Nacional é aquela pertinente à decadência e prescrição. Não basta a doutrina proclamar que ambas extinguem o crédito tributário e que a prescrição sucede a decadência no tempo, sem hiato, servindo o lançamento como marco divisor: antes do lançamento flui o prazo decadencial e depois do lançamento inicia-se a fluência do prazo prescricional. Saber quando inicia a prescrição é matéria que implica definir quando se tem por constituído definitivamente o crédito tributário, cuja discussão doutrinária e jurisprudencial parece não ter fim.⁴²

De acordo com o art. 142 do CTN, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa. Tendo em vista o estudo desenvolvido, deflui-se que no lançamento por homologação existe o prazo decadencial e prescricional.

No lançamento por homologação, o contribuinte levanta todas as informações e passa ao Fisco para que o lançamento seja efetuado, porém, ocorrem duas hipóteses de homologação, como já foi mencionado. A primeira é a homologação expressa, onde a própria autoridade constitui o lançamento, restando constituído o crédito tributário (lançamento – “suposto crédito”). Na segunda, é o lançamento por homologação tácita, que ocorre o lançamento não pelo contribuinte, mas pelo decurso do prazo de cinco anos.

Assim, resta compreendido que, no lançamento por homologação, o devido lançamento ocorre; sendo apenas “concretizado” por meio de duas formas: 1) por meio do ato da administração (homologação expressa) ou 2) por meio do decurso do tempo (homologação tácita).

⁴²HARADA, Kiyoshi. **Tributos de lançamento por homologação e decadência**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/21616/tributos-de-lancamento-por-homologacao-e-decadencia>>. Acesso em: 11 jun 2012.

Na homologação tácita, também existe o lançamento, só que não é feito pela autoridade, conforme prescreve o art. 142, mas “por meio do decurso do tempo”, entendimento que se pode depreender da leitura da própria legislação que prevê em seu artigo 150, §4º, do CTN. Portanto, deflui-se do presente estudo que o CTN prevê a homologação não só pela autoridade administrativa, mas também “por meio do decurso do tempo”, sendo que este último encontra-se implícito no referido artigo.

Importante destacar outra forma de concretização do lançamento, esta é uma modalidade de concretização resultante do entendimento do Judiciário: é a que se conforma por meio da Declaração de débitos e créditos tributários federais (DCTF), em que, segundo jurisprudência do STJ, o lançamento se concretiza por meio da referida declaração, não havendo necessidade de homologação por parte da autoridade administrativa.

Assim, a DCTF, por si só, constitui o lançamento, não havendo, dessa maneira, necessidade de homologação por parte da autoridade administrativa, posto que a própria declaração já equivale ao próprio lançamento e passa a servir de termo inicial para a contagem do prazo prescricional para a cobrança do suposto crédito (crédito tributário).

Entende-se que, mesmo com a homologação tácita, a autoridade administrativa não perderá o direito de crédito em relação aos saldos existentes, e ainda assim o contribuinte pode discutir o suposto crédito lançado tacitamente.

Nesse caso, compreende-se que no momento da entrega da DCTF ocorre o final do prazo decadencial e início do prescricional. Que outro não poderia ser, tendo em vista o fato de o lançamento ser, neste caso, o marco

divisor entre decadência e a prescrição. Que, nesse caso, o lançamento se completa com a entrega da DCTF.

Note-se que, mesmo que com o recebimento da DCTF já ocorra a decadência, ainda assim, existiu o prazo decadencial, que aqui se dá não pela homologação expressa da “autoridade administrativa” nem por meio do “decurso do tempo”, mas “por meio da entrega da declaração”, que tem o prazo de cinco anos para ser entregue.

Assim, existe tanto a decadência quanto a prescrição no lançamento por homologação tácita e a referida declaração servirá também para o início do prazo prescricional, pois, nada mais correto para se imaginar isso, tendo em vista a constituição (finalização - concretização) do lançamento “fiel entre a prescrição e a decadência” no lançamento por homologação.

Desse modo, resta compreendido que também neste caso o prazo decadencial é de cinco anos, e, de acordo com o que se defende no presente estudo, ainda assim resta a possibilidade de discussão processual a respeito da matéria, caso exista necessidade. Posto que, conforme exposto, antes da decisão definitiva somente há que se falar em “suposto crédito”, podendo-se, então, falar em crédito tributário somente com a decisão definitiva (trânsito em julgado).

Salienta-se, desse modo, que existe decadência e prescrição no lançamento por homologação, tanto na modalidade expressa quanto tácita em razão do seu fiel, ou seja, o lançamento.

4. CONCLUSÃO

O presente artigo visou a investigar a existência do instituto da decadência no lançamento por homologação. Por essa razão, verificou-se a necessidade de um estudo a respeito do momento de formação do crédito tributário.

Conclui-se que os indícios são suficientes para lastrear tanto uma investigação criminal como para lastrear um processo tributário. Assim, em direito tributário pode-se afirmar que os indícios passam a ter relevância com relação ao crédito tributário após o lançamento, dando nascimento ao suposto crédito tributário fiscal. Com isso, percebeu-se que o lançamento não tem força para constituir o crédito tributário fiscal, sendo este constituído ou não somente com a sentença transitada em julgado.

Pois somente com o trânsito em julgado o crédito tributário se torna obrigação exigível. Dessa forma, o crédito torna-se devidamente passível de cobrança por parte de quem de direito.

Observou-se que a prescrição é o direito que o Fisco tem para executar judicialmente o crédito tributário, no prazo de cinco anos contados da data da constituição definitiva do crédito tributário, que, para o presente artigo, opera-se no momento da decisão definitiva, administrativa ou judicial.

Portanto, com o Auto de Infração o sujeito é notificado de um suposto crédito tributário, não ocorrendo a prescrição com este, mas somente a decadência, que é o direito que o Fisco tem de constituir o crédito tributário fiscal.

Verificamos três espécies do gênero lançamento por homologação. Notou-se que quando existe declaração e há o pagamento antecipado, o prazo decadencial é de cinco anos, contado da data do fato gerador.

Diferente se há declaração, mas não se deu o pagamento antecipado. A jurisprudência evoluiu no sentido de começar a contar o prazo do dia do fato gerador.

Ademais, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, conforme entendimento jurisprudencial, por si só constitui o crédito tributário. Por essa razão, na presente análise, entendeu-se que o lançamento se firma no momento da entrega da declaração, desse modo a declaração passa a servir de termo inicial para a contagem do prazo prescricional para a cobrança do crédito.

Por fim, conclui-se que existe tanto a decadência quanto a prescrição no lançamento por homologação e que o lançamento é o marco divisor entre decadência e a prescrição no lançamento por homologação – o fiel entre a decadência e prescrição.

5. REFERÊNCIAS

BARSANI, Margarete Gonçalves. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASSAB, Juliana Ferreira; LIMA, Daniel Serra. **A constituição do crédito tributário pelo sujeito passivo e os efeitos da declaração retificadora na contagem do prazo prescricional**. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2012/03/Artigo-Daniel-e-Juliana-2012.pdf>>. Acesso em 08 jun 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. Ed. Rio de Janeiro: Gen, 2012.

DIREITONET. **Decadência no lançamento por homologação**. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/5267/Decadencia-no-lancamento-por-homologacao>>. Acesso em 30 mai 2012.

HARADA, Kiyoshi. **Decadência tributária. Controvérsia quanto aos prazos inicial e final e a desejável alteração dos dispositivos do Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6372&revista_caderno=26>. Acesso em: 30 mai 2012.

_____. **Tributos de lançamento por homologação e decadência**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/21616/tributos-de-lancamento-por-homologacao-e-decadencia>>. Acesso em: 11 jun 2012.

JUNIOR, Luiz Lopes de Souza. **A possibilidade de decadência no lançamento por homologação**. Disponível em: http://www.lfg.com.br/public_html/article.php?story=2009072313375019&mode=print. Acesso em: 30 mai 2012.

LENART, André. **Indícios e sua suficiência para a condenação**. Disponível em: <http://reservadejustica.wordpress.com/2008/09/02/indicios-e-sua-suficiencia-para-a-condenacao/>. Acesso em: 03 ago 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001.

NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

PAULA, Euro Luis Aun De Barros Brasil De. **Decadência Tributária**. Disponível em: <http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=3044>. Acesso em: 30 mai 2012.

SANTANA, Raquel Santos de. **Decadência no lançamento por homologação**. Disponível em: <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/5267/Decadencia-no-lancamento-por-homologacao>. Acesso em: 30 mai 2012.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SOUZA, Daniel Barbosa Lima Faria Corrêa. **Decadência para constituição do crédito tributário**. Disponível em: <<http://jusvi.com/artigos/41416>>. Acesso em: 01 jun 2012.