

Decadência e prescrição tributária à luz do direito positivo

*Kiyoshi Harada*¹
Advogado

Sumário: 1. Introdução. 2. Conceitos de decadência e de prescrição. 3. Divergências nos campos da decadência e da prescrição. 3.1. Da decadência. 3.2. Da prescrição. 4. Decadência e prescrição conforme prescrições do CTN. 5. Necessidade de melhor explicitar o sentido do art. 145 do CTN para cessar as divergências intermináveis. 6. Conclusões.

1. Introdução

Decadência e prescrição são dois institutos jurídicos regulados de forma bem clara pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, hoje, Código Tributário Nacional, um dos melhores textos normativos produzidos no País, tanto é que nesse interregno de quase meio século de vigência não teve um único dispositivo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Contudo, algumas das categorias jurídicas disciplinadas pelo CTN continuam, ainda, suscitando dúvidas e controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais. É o caso da decadência e da prescrição, como procuraremos demonstrar neste estudo, com ênfase para o termo inicial da prescrição, em que as posições divergentes são mais acentuadas. Para tanto, partiremos do conceito desses dois institutos para, em seguida, examinarmos as correntes doutrinárias e jurisprudenciais e, ao final, externar nosso posicionamento mediante exame sistemático dos textos normativos dentro da ordem jurídica como um todo, apresentando, ao final, as nossas conclusões.

2. Conceitos de decadência e de prescrição

De conformidade com a conceituação clássica, decadência é o perecimento do direito por não ter sido exercitado dentro de um prazo determinado. Ela não comporta suspensão, nem interrupção, sendo irrenunciável e devendo ser pronunciada do ofício. Prescrição é a perda do direito de ação pelo decurso de determinado prazo. Ela comporta suspensão e interrupção, sendo renunciável e devendo ser arguida pelo interessado.

¹ Jurista, com 31 obras publicadas. Acadêmico, Titular da cadeira nº 20 (Ruy Barbosa Nogueira) da Academia Paulista de Letras Jurídicas. Acadêmico, Titular da cadeira nº 7 (Bernardo Ribeiro de Moraes) da Academia Brasileira de Direito Tributário. Acadêmico, Titular da cadeira nº 59 (Antonio de Sampaio Dória) da Academia Paulista de Direito. Diretor de Relações Institucionais da Rede Internacional de Excelência Jurídica. Sócio-fundador do escritório Harada Advogados Associados. Parecerista em matéria de direito público. Ex-Procurador-Chefe da Consultoria Jurídica do Município de São Paulo.

Ambos os institutos repousam no princípio do *dormientibus non succurrit jus*, pois, se o titular do direito não o exercita dentro de um prazo determinado, passa a ser do interesse público que o devedor não mais seja perturbado pelo seu credor, a fim de preservar a estabilidade das relações jurídicas.

Modernamente tem-se entendido que tanto a decadência, como a prescrição atingem a pretensão que, no dizer de Carnelutti, citado por Frederico Marques, nada mais é do que a exigência de subordinar o interesse alheio ao interesse próprio². Se houver resistência a essa pretensão surge a lide, caso contrário, o conflito de interesses compor-se-á sem necessidade de intervenção do Judiciário. Por isso, Agnelo Amorim Filho sustenta que somente os direitos que envolvem prestação ensejam a prescrição, porque somente elas são passíveis de violação, dando nascimento à pretensão. E como a satisfação da pretensão do credor só pode ser obtida por meio de ação condenatória, somente ela se sujeita aos efeitos da prescrição. Direito sem pretensão, como os direitos potestativos não dão origem à prescrição porque insusceptíveis de violação. Como a tutela dos direitos potestativos ocorre por meio de ação constitutiva, esta sofre efeitos da decadência sempre que fixado um prazo especial para o exercício do direito³.

Na seara do Direito Tributário a questão é bem simples: tanto a decadência como a prescrição extinguem a obrigação principal, ou seja, o crédito tributário. Por isso, quem paga um tributo atingido pela prescrição faz jus à sua repetição. De fato, prescreve o art. 156, V do CTN:

Art. 156 – Extinguem o crédito tributário:

[...]

V – a prescrição e a decadência.

E mais, a prescrição poderá ser decretada de ofício pelo juiz, conforme Súmula nº 409 do STJ e o § 4º, do art. 40 da Lei de Execução Fiscal, acrescido pela Lei nº 11.051, de 29-12-2004.

3. Divergências nos campos da decadência e da prescrição

Examinemos em rápidas pinceladas as divergências existentes, analisando separadamente cada uma dessas categorias jurídicas.

3.1. Da decadência

Sobre a questão prescreve o art. 173 do CTN:

Art. 173 – O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

² *Manual de direito processual*. São Paulo: Saraiva 1974. v. 1, p. 126.

³ Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. *Revista de Direito Processual Civil*, São Paulo, v.3, p.109.

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.

De conformidade com os textos retrotranscritos, o prazo para constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados:

(a) da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento;

(b) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(c) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.⁴

São três os marcos que assinalam o início do prazo decadencial, os quais guardam harmonia com a disposição do art. 142 do CTN que atribui ao procedimento administrativo do lançamento a eficácia constitutiva do crédito tributário.

A faculdade que tem o sujeito ativo da obrigação tributária de torná-la líquida e certa corresponde ao direito potestativo de a Fazenda Pública efetuar o lançamento, dentro do prazo previamente assinalado na lei.

Importante advertir desde logo que a regra da letra “b” retromencionada não tem aplicação para a hipótese de lançamento por homologação, cujo prazo decadencial é regulado pelo § 4º, do art. 150, que assinala o prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo sem que a Fazenda tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo.

As decisões judiciais do STJ que consideram o prazo de dez anos para a consumação do prazo decadencial, somando o prazo do § 4º do art. 150 do CTN com aquele referido no inciso I do art. 173, implicam inovação da legislação positiva, negando vigência ao citado § 4º que, com lapidar clareza, indicou como marco inicial do prazo decadencial de cinco anos a data da ocorrência do fato gerador. Aliás, conforme já escrevemos “a soma dos prazos das duas modalidades de lançamento, levada em conta por alguns julgados, conduzindo à tese do prazo decenal, contém erro aritmético”⁵. De fato, a soma

⁴ Muitos autores se insurgem contra essa disposição sustentando que a decadência não comporta interrupção nem suspensão. A lei, por certo, não está presa à doutrina. O § 4º, do art. 240 do CPC vigente, por exemplo, estabeleceu um caso de interrupção do prazo decadencial com efeito retroativo aplicável aos demais prazos extintivos previstos em lei. Contudo, não há negar que esse termo inicial para a decadência é ilógico por se reportar à data da decisão anulatória do lançamento, que nada tem a ver com a data da ocorrência do fato gerador, a qual dá nascimento à obrigação tributária. Essa regra deve ser interpretada com intensa restrição, no sentido de tornar juridicamente irrelevante qualquer decisão que venha a anular o lançamento após decorrido o prazo quinquenal, sob pena de deixar aberto um caminho para a Fazenda aniquilar o instituto de decadência.

⁵ Cf. nosso *Direito financeiro e tributário*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 630.

desses dois prazos perfaz 11 anos porque o prazo de cinco anos somente passa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Felizmente, o STJ alterou seu entendimento a partir do julgamento dos Embargos de Divergência no Resp nº 101.407/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ de 8-5-2005 adequando-se ao direito legislado. Em seu novo posicionamento o STJ editou a Súmula nº 436 do seguinte teor: “A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco”.

Na realidade, somente a homologação expressa pelo fisco ou o decurso do prazo de cinco anos constitui definitivamente o crédito tributário, do contrário impossibilitará o exercício da denúncia espontânea de que cuida o art. 136 do CTN, para rerratificar informações eventualmente prestadas de forma incorreta em prejuízo da Fazenda.

No lançamento por homologação, impropriamente denominado autolancamento, por alguns autores, a homologação da atividade exercida pelo sujeito passivo de forma expressa ou tácita constitui o crédito tributário e ao mesmo tempo o extingue em razão de seu pagamento antecipado. Eventual diferença que vier a ser constatada pelo fisco deverá ser objeto de lançamento de ofício, porém, sempre no prazo do § 4º, do art. 150 do CTN. A fixação da modalidade de lançamento está sob reserva de lei, descabendo à autoridade administrativa convolar uma modalidade em outra, qualquer que seja a razão.

3.2. Da prescrição

Dispõe o art. 174 do CTN:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

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.

Aqui as discussões nos campos doutrinário e jurisprudencial são intermináveis quanto ao início da contagem do prazo prescricional, não reconhecendo o instituto do lançamento como o marco divisor entre a decadência e a prescrição que sucede aquela no tempo de forma imediata sem qualquer hiato.

Autores de renome nacional sustentam que o procedimento administrativo do lançamento só se encerra no caso de impugnação do sujeito passivo com a final manifestável da Administração, quando se opera a coisa julgada administrativa, constituindo-se, definitivamente, o crédito tributário. Nesse sentido, escreve Hugo de Brito Machado, para quem o prazo da prescrição “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”⁶. Impugnado o lançamento, há suspensão da exigibilidade do crédito nos termos do inciso III, do art. 151 do CTN, pelo que a execução fiscal não poderia ser ajuizada. E se a Fazenda está impedida de cobrar o crédito, não poderia estar fluindo contra ela o prazo prejudicial a essa cobrança. É o posicionamento externado pelo renomado Hugo de Brito Machado em outra passagem de seu livro:

[...] Como o exercício do direito de ação para cobrar o crédito tributário depende da exigibilidade deste, são causas de suspensão da prescrição, todas aquelas que suspendem a exigibilidade do crédito tributário, das quais tratamos nos comentários ao art. 151.⁷

Outros autores seguem na mesma linha de raciocínio. Na verdade, há uma confusão entre o procedimento administrativo do lançamento e o processo administrativo tributário, e, entre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a suspensão da prescrição, como veremos mais adiante.

Ademais, os autores que sustentam a tese da interrupção ou da suspensão do prazo prescricional alegam que enquanto não houver esgotamento dos recursos previstos em lei, sempre haverá possibilidade de modificação parcial ou total do crédito tributário apurado (constituído) pelo lançamento, pelo que não se pode ter por constituído definitivamente o crédito tributário de sorte a deflagrar o início do prazo prescricional.

Parecem impressionantes à primeira vista a tese da fluência do prazo prescricional apenas após conclusão final do processo administrativo tributário, aparentemente agasalhada pela Súmula Vinculante nº 24 do STF para efeitos penais: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo⁸ do tributo”.

Antes dessa Súmula Vinculante, a jurisprudência do STF já consagrava a tese de que o prazo de caducidade (prazo decadencial) se inicia com a ocorrência do fato gerador, ao passo que o de prescrição se inicia com o lançamento que constitui o crédito tributário. Contudo, assinalava que pendente a discussão administrativa, não tem início a fluência do prazo prescricional.⁹

Na jurisprudência do STJ, a matéria também não está pacificada. Existem decisões conflitantes até a final uniformização da sua dúvida e espantosa evolução jurisprudencial, como se verificam das ementas abaixo:

EXECUÇÃO FISCAL – AUTO DE INFRAÇÃO – INÍCIO DO PRAZO PRESCRICIONAL – TÉRMINO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO – É pacífico no âmbito desta Corte Superior que a interposição de recurso administrativo tem o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, obstando o início do prazo da prescrição, o qual passa a fluir somente após o respectivo julgamento. Precedentes. Agravo Regimental improvido. (AgRg no Resp 108811-SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJE 24-3-2009).

⁶ *Curso de direito tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 223.

⁷ *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo: Atlas, 2005. v. III, p. 568.

⁸ Veremos mais adiante que o CTN não prevê a figura do lançamento provisório.

⁹ RE nº 91019/SP, Rel. Min. Moreira Alves; Ag 113.044/RJ – Rel. Min. Aldir Passarinho.

Acolheu-se a tese da suspensão concomitante da exigibilidade do crédito tributário e da suspensão do prazo da prescrição. Esse aspecto fica bem claro com a transcrição do seguinte trecho do v. Acórdão:

[...] Tampouco ocorreu a prescrição, pois entre a notificação da infração (31.10.1983) e o resultado final do processo administrativo em, 11.7.1995, o prazo prescricional estava suspenso, por força do art. 151, III, do Código Tributário Nacional. Sendo certo que a empresa foi citada no dia 16.4.1997 e o sócio em 29.7.1997, razão pela qual o débito não está prescrito (sic, fls. 5 do v. Acórdão).

Ora, se o prazo da prescrição ficou suspenso por força da suspensão da exigibilidade do crédito, como afirmado no v. Acórdão, é imperativo lógico que esse prazo estava fluindo até então. Proclamou-se, portanto, a tese da suspensão do prazo da prescrição.

RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DIES A QUO DO PRAZO PRESCRICIONAL. DECISÃO FINAL NA ESFERA ADMINISTRATIVA. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. OCORRÊNCIA DE ERRO MATERIAL. IRRELEVÂNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. Consoante o cânone do art. 174 do CTN, o prazo prescricional começa a ser contado da data definitiva da constituição do crédito tributário. A existência de discussão administrativa a respeito do crédito tributário obsta sua constituição definitiva, interrompendo a contagem do prazo prescricional, que tão somente reinicia-se com a manifestação definitiva da autoridade administrativa. (Precedentes: REsp 396.699 – RS, Relator Ministro SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA, 4ª Turma, DJ 15 de abril de 2002; Resp 190.092 – SP, Relator Ministro FRANCIULLI NETTO, Segunda Turma, DJ de 1º de julho de 2002)” (Resp nº 751132/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ de 15-10-2007, p.229).

Neste segundo julgado, o STJ, baseado em outros precedentes, sustenta que o prazo prescricional é interrompido com a apresentação da impugnação administrativa, somente reiniciando o seu curso com a final manifestação da autoridade administrativa, porque a existência de discussão administrativa acerca do crédito tributário obsta sua constituição definitiva. Proclamou-se aqui a tese da interrupção da prescrição que difere da suspensão.

Existem, ainda, outros julgados que misturam a decadência com a prescrição, estabelecendo uma contradição inafastável, como é o caso da ementa abaixo transcrita:

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. (REsp 435.896/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJ 20-10-2003).*

Ora, não cabe equiparar a decisão administrativa final, com a revisão ex-officio do lançamento, hipótese em que se reabre o prazo de impugnação ou recurso, suspendendo ou interrompendo o curso da prescrição segundo a jurisprudência da Corte Especial. Revisão de ofício, que é feita pela autoridade administrativa fiscal, não se confunde com a revisão do lançamento decorrente de impugnação ou recurso do sujeito passivo. Outrossim, afirmar que “não se fala em suspensão da exigibilidade do crédito” na pendência de recurso administrativo é revogar o disposto no inciso III, do art. 151 do CTN. Finalmente, é incorreto afirmar que “desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão ex-officio”, pois, efetuado o lançamento no quinquídio legal não mais se cogita de prazo decadencial. A revisão de ofício, a seu turno, só pode ser efetuada dentro do prazo decadencial de cinco anos. E mais, embora afirmado no v. Acórdão, certamente não é esse o posicionamento adotado pela Suprema Corte do País.

Por fim, o STJ uniformizou a sua jurisprudência no julgamento levado a efeito sob o rito do art. 543-C do CPC (art. 1.036 do CPC/2015) no sentido de que o prazo prescricional começa a fluir somente a partir da notificação do resultado do recurso ou da sua revisão, conforme ementa seguinte:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. IMPUGNAÇÃO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO NA VIA ADMINISTRATIVA. SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 151, III, E 174 DO CTN. ACÓRDÃO RECORRIDO. REVISÃO DE ENTENDIMENTO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 7/STJ. INOBSERVÂNCIA DAS NORMAS LEGAIS. AFRONTA À BOA-FÉ OBJETIVA. VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. EXAME PREJUDICADO.

1. *Não se configura ofensa ao art. 535, II, do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada. Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. Nesse sentido: REsp 927.216/RS, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13/8/2007; e REsp 855.073/SC, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 28/6/2007.*

2. *A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial 1.113.959/RJ, submetido ao rito do art. 543-C do CPC, firmou o entendimento de que “o recurso administrativo*

suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, III do CTN, desde o lançamento (efetuado concomitantemente com auto de infração), momento em que não se cogita do prazo decadencial, até seu julgamento ou a revisão ex officio, sendo certo que somente a partir da notificação do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional, afastando-se a incidência da prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, pela ausência de previsão normativa específica” (REsp 1.113.959/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe de 11/03/2010).

3. A intempestividade do recurso administrativo não perfaz contexto fático juridicamente relevante para afastar o entendimento firmado no STJ acerca do tema. Precedentes: AgRg no AgRg no REsp 1.478.651/SP, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 13/3/2015; RCD no AREsp 623.936/RO, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 19/2/2015; AgRg no Ag 1.094.144/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 4/6/2009).

4. O acórdão recorrido examinou todos os pontos relevantes para a solução da controvérsia, indicando com clareza a data de peticionamento administrativo e os termos considerados para a contagem do lustro prescricional. Para infirmar a conclusão a que chegou a instância ordinária, faz-se necessário o reexame do conjunto fático-probatório, medida que encontra óbice na Súmula 7 do STJ: “A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”

5. A inobservância das normas legais para ver-se livre do pagamento de tributo afronta a boa-fé objetiva, nos termos do brocardo venire contra factum proprium.

6. Fica prejudicada a análise da divergência jurisprudencial quando a tese sustentada já foi afastada no exame do Recurso Especial pela alínea “a” do permissivo constitucional.

7. Agravo Regimental não provido. (AgRg no AREsp 705.069/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, DJe 04/02/2016).

Esse derradeiro julgado, sob o rito de recurso repetitivo, continua equiparando decisão final que termina o contencioso administrativo com a revisão de ofício de que trata o inciso III, do art. 145 do CTN, uma das causas da alteração do crédito tributário constituído pelo lançamento. Nessa hipótese, o prazo de impugnação ou recurso é devolvido ao sujeito passivo. O certo é que a Fazenda ficou com o prazo de 5 (cinco) anos somente para inscrever o crédito tributário na Dívida Ativa e ajuizar a execução fiscal, ambas as medidas procedidas de forma eletrônica, o que pode ser feito em questão de horas.

Pela jurisprudência do STJ não corre o prazo de decadência, nem de prescrição na pendência de recurso administrativo, conduzindo a uma ideia de crédito tributário provisório que conflita abertamente com a noção de tributo, que é um conceito certo e determinado. Não pode existir exigência de tributo que não seja de valor certo e determinado.

O cerne da discussão situa-se em torno do aspecto temporal da constituição definitiva do crédito tributário pelo lançamento que nada tem a ver com a sua inalterabilidade para efeito de contagem do prazo prescricional, como veremos no tópico seguinte.

4. Decadência e prescrição tributária conforme prescrições do CTN

O CTN separa nitidamente o prazo decadencial de cinco anos para constituição do crédito tributário, do prazo prescricional de cinco anos para cobrança deste crédito.

Antes do lançamento tributário, o prazo é de decadência. Depois do lançamento, o prazo é de prescrição, não havendo hiato entre o termo final de uma e o termo inicial da outra: a prescrição sucede imediatamente no tempo a decadência, conforme veremos.

Quanto ao lançamento como marco divisor dos dois institutos jurídicos não há divergência doutrinária ou jurisprudencial. A discussão situa-se na questão de saber se há ou não um hiato entre a decadência e a prescrição.

Procuraremos demonstrar, com base na interpretação sistemática do CTN, que as dúvidas podem ser sanadas com relativa simplicidade definindo-se o momento exato da constituição do crédito tributário, tal como prescrito no direito positivo. Prescreve o art. 142 do CTN:

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

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

Consoante escrevemos,

[...] o lançamento é um procedimento administrativo no sentido de que um agente capaz procede à averiguação da subsunção do fato concreto à hipótese legal (ocorrência do fato gerador), a determinação da matéria tributável mediante a valoração dos elementos que integram aquele fato concreto (base de cálculo), a aplicação da alíquota prevista na lei para a apuração do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo, e, sendo o caso, a propositura de penalidade cabível. Esta série de atos pode ser praticada, inclusive, em diferentes dias, mas no final da verificação dos requisitos previstos no art. 142 do CTN haverá sempre um documento exteriorizador daqueles atos, que é o lançamento eficiente para a constituição definitiva do crédito tributário.¹⁰

O procedimento administrativo do lançamento, que é obrigatório e vinculado, tem-se por definitivamente encerrado com a notificação do seu resultado (do lançamento) ao sujeito passivo, quando, então, opera-se a constituição definitiva do crédito tributário, nos termos do art. 145 do CTN acarretando, *ipso facto*, a incidência do art. 174, *caput*, do CTN.

¹⁰ Cf. KIYOSHI Harada; HARADA, Marcelo Kiyoshi. *Código tributário nacional comentado*. 2. ed. São Paulo: Rideel, 2016. p.220.

Prescreve o art. 145 do CTN:

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

I – impugnação do sujeito passivo;

II – recurso de ofício;

III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Esse art. 145 fixa a inalterabilidade do crédito tributário pelo lançamento com a ressalva das três hipóteses retromencionadas em perfeita consonância com o disposto no art. 141 do CTN, *in verbis*:

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, à sua efetivação ou as respectivas garantias.

Os arts. 141 e 142 do CTN estão afirmando que o crédito tributário constituído pelo lançamento é definitivo, porque do contrário não caberia falar em sua modificação ou alteração. Não se modifica ou se altera o que ainda está em vias de constituição definitiva. Enquanto não ultimado o procedimento do lançamento tributário com a notificação de seu resultado ao sujeito passivo, é aquele lançamento passível de alteração ou modificação pelo agente administrativo lançador (auditor fiscal, inspetor fiscal, agente de rendas etc.), para corrigir eventual erro de enquadramento legal ou erro aritmético. Depois da notificação, só é possível a alteração do crédito tributário constituído nas hipóteses do art. 145 do CTN.

O art. 141 do CTN está a dizer, de forma didática, que o crédito tributário constituído pelo lançamento somente:

- (a) se modifica nos casos do art. 145 do CTN;
- (b) só se extingue nos casos do art. 156, do CTN, entre os quais a prescrição;
- (c) só tem a sua exigibilidade suspensa nos casos de art. 151 do CTN;
- (d) só pode ser excluído nas hipóteses do art. 175 do CTN.¹¹

Fora dessas quatro hipóteses, diz o parágrafo único desse art. 141, o crédito tributário constituído pelo lançamento notificado ao contribuinte não pode ter sua efetivação ou as respectivas garantias dispensadas sob pena de responsabilidade funcional do agente administrativo competente.

A tese do início ou do reinício da fluência do prazo prescricional com a ulatimação do processo administrativo, em que se discute o crédito tributário, incorre em dois equívocos:

¹¹ No caso de isenção depende de a lei conferir ou não efeito retroativo, o que equivale a uma remissão.

(a) A confusão entre procedimento administrativo do lançamento, que termina com a notificação do lançamento ao sujeito passivo, e o processo administrativo tributário, que se instaura com a apresentação de impugnação pelo sujeito passivo como meio de solução administrativa da lide.

Se o sujeito passivo notificado paga o crédito tributário constituído, este se extingue de forma definitiva não dando margem ao relançamento relativamente ao período fiscalizado e apurado, sob o pretexto de que aquele crédito extinto pelo pagamento era provisório. Se impugnado, instaura-se o processo administrativo tributário para dirimir a controvérsia tal qual acontece em um processo judicial.

(b) A confusão entre definitividade do crédito tributário constituído pelo lançamento, e a inalterabilidade do crédito tributário que são coisas distintas.

Exatamente porque definitiva a constituição do crédito tributário pelo lançamento é que o CTN possibilita sua alteração parcial ou total por via de impugnação administrativa, recurso ordinário e eventual recurso especial perante o órgão de cúpula do CARF ou dos TITs estaduais, ou órgãos equivalentes.

Ainda que finalizada a discussão administrativa do crédito tributário, este poderá vir a ser alterado parcial ou totalmente por decisão judicial. No caso, dever-se-ia aguardar o prazo de prescrição da ação anulatória para iniciar-se a contagem do prazo prescricional da ação de cobrança do crédito tributário? Dever-se-ia aguardar, igualmente, o término de eventual prazo de ação rescisória? Não há no CTN qualquer dispositivo que autorize interpretar que o prazo prescricional começa a fluir a partir da inalterabilidade do crédito tributário, pelo contrário, manda contar a partir de sua constituição definitiva, que se opera com a notificação do sujeito passivo. Depois de notificado o sujeito passivo da obrigação tributária, não há mais lugar para a atuação da autoridade administrativa lançadora (auditor fiscal, agente fiscal de rendas ou inspetor fiscal), entrando em ação os agentes públicos ligados aos órgãos julgadores da Administração Tributária, lembrando-se que nos órgãos colegiados de segunda instância há participação de representantes dos contribuintes.

Ora, a Fazenda tem o prazo elástico de cinco anos para ultimar o processo administrativo tributário, dos quais o sujeito passivo só se utiliza de 75 dias no máximo: 30 dias para impugnar; 30 dias para recurso ordinário, e 15 dias para eventual recurso especial, quando cabível. Na verdade, tanto os prazos de decadência como o de prescrição deveriam sofrer redução, tendo em vista a nova realidade trazida pelo avanço de recursos da informática, que dispensam os morosos procedimentos manuais de fiscalização, de lançamento e de julgamento dos processos administrativos, hoje, digitalizados.

Otrossim, a tese de que não pode estar fluindo o prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário se a Fazenda estiver impedida de ajuizar a cobranças, por causa da suspensão da sua exigibilidade (art. 151, III do CTN) não pode prosperar, não só ante os argumentos retro, como também porque a morosidade ou a rapidez na últimação do processo administrativo depende apenas da Fazenda. Igualmente, se a Fazenda se omitir no ato de inscrição na dívida ativa, ela estará impedida de ajuizar a execução fiscal que reclama a junção da CDA na petição inaugural.

Na eventualidade de a Fazenda, em caso excepcional, não conseguir terminar o processo administrativo apesar de seus esforços, deverá ajuizar o protesto judicial previsto no inciso II, do parágrafo único, do art. 174 do CTN, única hipótese de aplicação

deste procedimento judicial, pois se a exigibilidade não estiver suspensa cabe à Fazenda cobrar o crédito, e não protestar.

Nesse sentido é a lição preciosa do saudoso mestre Ruy Barbosa Nogueira, para quem a revisão do lançamento decorrente da impugnação do sujeito passivo

[...] tem que estar concluída dentro do prazo de prescrição que, precisamente para possibilitar o trabalho procedimental de reexame, suspende a exigibilidade por tempo considerado pela vontade objetiva da lei, não só como suficiente para terminá-lo (cinco anos), mas ainda com a flexibilidade de sua interrupção judicial, se necessária, para ser terminado nesse trabalho.¹²

5. Necessidade de melhor explicitar o sentido do art. 145 do CTN para cessar as divergências intermináveis

A tese da constituição definitiva do crédito tributário, que deflagra a contagem do prazo prescricional apenas com a decisão definitiva no processo administrativo, está arraigada de tal forma que a maioria dos doutrinadores e dos aplicadores da lei não se dispõe a repensar a matéria. Sustentar o contrário só servirá para consolidar mais e mais a tese oposta já considerada como verdade incontestável, tanto é que decidida pelo STJ em caráter de recursos repetitivo. Na verdade, esse posicionamento inova a lei vigente e esbarra nos seguintes argumentos incontestáveis, ofendendo a ordem jurídica global:

1º – confusão entre finalização do procedimento administrativo do lançamento e o término do processo administrativo tributário, que são coisas diversas, como já vimos;

2º – o reconhecimento da existência de um crédito tributário provisório, contrariando o raro conceito determinado em Direito, como é o caso de tributo. Ninguém é obrigado a pagar um valor aproximado a título de crédito tributário; quem o exige deve apontar o exato valor envolvendo quantia líquida e certa, computando-se os centavos se for o caso, vedado o seu arredondamento para mais ou para menos;

3º – implica conferir à Fazenda eficácia jurídica a seu ato potestativo, o que pode conduzir ao arrastamento do processo administrativo por 10, 15 ou 20 anos sem sua ultimação, a menos que o CTN venha a prever a figura da prescrição intercorrente, reconhecida por alguns julgados;

4º – torna inócuo o disposto no inciso II, do parágrafo único, do art. 174 do CTN, que fica absolutamente sem qualquer utilidade, contrariando as regras da hermenêutica;

5º – contraria os expressos termos do art. 142 do CTN, combinado com o inciso XXII, do art. 37 da CF no sentido de que o ato de lançamento tributário só pode ser praticado por servidor efetivo, integrante de carreira específica. Não há como pretender que o CARF, um colegiado, no qual há representantes de contribuintes, promova a constituição definitiva do crédito tributário. A função de constituir o crédito tributário pelo lançamento é absolutamente incompatível com a função de julgar;

¹² *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 298.

6º – implica afronta ao inciso IX, do art. 156 do CTN que prescreve a extinção do crédito tributário pela decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa favorável ao sujeito passivo. Ora, só se pode extinguir algo se ele já estiver definitivamente constituído desde o lançamento, descabendo falar-se em extinção de crédito tributário inexistente. O que se poderia cogitar é de extinção do procedimento administrativo tendente à constituição do crédito tributário em virtude, por exemplo, da concessão de segurança no *mandamus* impetrado contra a autoridade fiscal. De igual modo, quando o inciso X, do art. 156 do CTN prescreve que extingue o crédito tributário a decisão judicial passada em julgado, evidentemente, trata-se de decisão favorável ao contribuinte. Cabe ao tribunal administrativo ou ao Poder Judiciário desconstituir o crédito tributário, nunca constituir, porque isto é atribuição privativa da autoridade administrativa competente (pessoa física), agente capaz na definição do art. 142 do CTN;

7º – por fim, a tese sob crítica conspira contra o princípio da segurança jurídica que fundamenta a decadência e a prescrição ao manter a espada de Dâmoles sobre a cabeça do contribuinte por tempo indefinido: não corre o prazo decadencial porque o lançamento já foi efetuado, nem flui o prazo prescricional porque a prescrição foi suspensão ou interrompida pela impugnação apresentada pelo sujeito passivo da obrigação tributária e o processo administrativo ainda não foi finalizado.

Em que pesem todos esses argumentos, a discussão somente se encerrará com melhor explicitação do art. 145 do CTN que deveria ser alterado para os seguintes termos:

[...] O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo constitui definitivamente o crédito tributário e só pode ser alterado em virtude de:

I – impugnação do sujeito passivo;

[...].

Enquanto não ocorrer a alteração legislativa nos termos retropropostos, a jurisprudência continuará barrando a fluência do prazo prescricional na pendência da discussão administrativa do crédito tributário constituído pelo lançamento, conferindo à Fazenda o prazo de 5 (cinco) anos só para proceder a inscrição do crédito tributário na Dívida Ativa e aparelhar a execução fiscal por meios eletrônicos. Não é um prazo em demasia? Não é um estímulo ao ócio dos servidores da Administração Tributária? É compatível esse prazo com o princípio da razoabilidade, um limite imposto à ação do próprio legislador?

6. Conclusões

6.1. O lançamento é o marco divisor entre a decadência e a prescrição: antes dela o prazo é de decadência para constituir o crédito tributário, depois dela o prazo é de prescrição para cobrança do crédito tributário constituído. Não há hiato entre a decadência e a prescrição.

6.2. O prazo de prescrição se inicia a partir da data da constituição definitiva do crédito tributário (art. 174 *caput* do CTN).

6.3. A constituição definitiva do crédito tributário ocorre com a notificação do lançamento ao sujeito passivo (arts. 141 e 145 do CTN).

6.4. A prescrição só pode ser interrompida pelo protesto judicial (inciso II, do parágrafo único, do art. 174 do CTN).

6.5. Cabe aos agentes integrantes dos órgãos de fiscalização da Administração Tributária constituir o crédito tributário pelo lançamento e cabe aos agentes integrantes dos órgãos de julgamento dessa Administração julgar os processos administrativos tributários. São duas funções distintas, pelo que eventual agente fiscal comissionado no cargo de juiz do CARF deve guardar independência e imparcialidade.

6.6. A divergência doutrinária e jurisprudencial acerca do termo inicial do prazo prescricional somente poderá ser superada com a melhor explicitação do sentido do art. 145 do CTN, conforme redação proposta no corpo deste estudo.

Bibliografia

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

HARADA, Kiyoshi; HARADA, Marcelo Kiyoshi. *Código Tributário Nacional comentado*. 2. ed. São Paulo: Rideel, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo: Atlas, 2005. v. III.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1987.