

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA

Rennan Alves Lemes¹
Sérgio Mitsuo Tamura²

RESUMO

Este artigo tem o cunho de apresentar uma visão geral acerca da aplicação dos conceitos de decadência e prescrição no direito tributário. O trabalho parte de uma perspectiva que aborda a compreensão da incidência de cada um dos institutos, trazendo aspectos conceituais relacionados à obrigação tributária, modalidades de constituição dos créditos tributários conforme sua forma de lançamento, evidenciando as regras aplicadas a decadência e a prescrição conforme ordenamento jurídico vigente. A metodologia utilizada na fundamentação do trabalho foi a pesquisa bibliográfica. As considerações apontam as reflexões acerca do entendimento quanto à aplicação de cada um dos institutos, bem como o momento em que seriam cabidas as alegações acerca da decadência ou prescrição de determinado crédito tributário.

Palavras-chave: Decadência; prescrição; créditos tributários; lançamento tributário.

ABSTRACT

This article has the aim of presenting an overview about the application of the concepts of decay and prescription in tax law. The work starts from a perspective that addresses the understanding of the incidence of each of the institutes, bringing conceptual aspects related to the tax obligation, modalities of constitution of the tax credits according to its form of launch, evidencing the rules applied to decay and prescription according to legal order In force. The methodology used in the foundation of the work was the bibliographical research. The considerations point out the reflections about the understanding regarding the application of each one of the institutes, as well as the moment in which the claims about the decay or prescription of a certain tax credit would be accommodated.

Key-words: Decadence; prescription; Tax credits; Tax release.

¹UNIVAG – Centro Universitário. Área do Conhecimento de Ciências Sociais Aplicadas. Curso de Direito. Aluno (a) da disciplina TCC II, turma DIR 122AN. E-mail – rennanlemes1@gmail.com.

²UNIVAG – Centro Universitário. Área do Conhecimento de Ciências Sociais Aplicadas. Curso de Direito. Especialista em direito Tributário, Orientador (a). E-mail – mitsuotamura@hotmail.com

1. INTRODUÇÃO

O sistema tributário do Brasil possui como característica marcante o imenso emaranhado de normas jurídicas que o regulam. Este excesso de normas regulamentadoras causam, na prática, diversos erros e falhas quanto à apuração dos tributos devidos.

Com o advento das novas tecnologias, o Estado tem intensificado seu cruzamento de dados, não dependendo mais apenas de informações repassadas pelo contribuinte para a conferência e o lançamento de tributos.

Contudo, há de serem observados pelo ente tributante, quanto ao lançamento destes tributos, os prazos estabelecidos pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que instituiu o Código Tributário Nacional.

A não observância dos prazos decadenciais e prescricionais estabelecidos pelo referido código constituem fato comum na vida real, desta feita inúmeras são as lides que possuem como objeto a impugnação dos créditos tributários, créditos estes constituídos pela Administração Pública e maculados pela inobservância dos prazos legais.

Diante deste fato, este trabalho revela sua importância ao se aprofundar nos institutos da Decadência e Prescrição trazidos pelo ordenamento jurídico-tributário como meio de proteção ao contribuinte, bem como forma de extinção de créditos tributários constituídos pelo ente Público.

Evidencia-se assim, a necessidade do estudo aprofundado destes institutos, uma vez que possuem papel deveras importante nas relações jurídicas entre a Administração Pública e seus contribuintes, assim como na manutenção da segurança jurídica.

2. TRIBUTO

Para o desenvolvimento deste artigo, será realizada uma pesquisa bibliográfica abordando os conceitos de tributo, prescrição, decadência, e suas aplicações no direito tributário, conforme veremos a seguir.

Ao constituir o tributo, o Estado deve sempre observar as competências para tributar, previstas pela CF/88, que delimitou em seus artigos 153 a 156, as áreas de atuação Federal, Estadual e Municipal.

Deve ainda, o legislador, explicitar de forma clara e precisa as hipóteses de incidência tributárias, elencando os fatos geradores, sujeitos passivos, forma de cálculo e constituição, bem como demais informações que se façam necessárias à exigência do mesmo, não deixando espaços para discricionariedade na cobrança dos tributos pelo poder executivo.

Neste sentido, é imprescindível a compreensão conceitual de tributo que, conforme entendimento definido pelo CTN em seu art. 3º, *“é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*.

Logo, o objeto da relação jurídico tributária entre o Estado e o contribuinte, o tributo, trata-se de uma obrigação pecuniária, exigida pelo ente público em espécie, que não guarda relação com ato ilícito ou infração legal, desta feita, a exigência do tributo se dá em virtude da prática de um ato legal, previsto como hipótese de incidência de determinado tributo como, por exemplo, ser proprietário de um veículo automotor.

Ao tratar da definição de obrigação tributária, Hugo de Brito Machado afirma que esta constitui a relação jurídica que se estabelece entre sujeito passivo e o Estado, na qual o primeiro tem a obrigação de prestar pecúnia ao segundo, ou de realizar, ou não, determinado ato, no interesse da fiscalização ou da arrecadação de tributos, gerando ao Estado o direito de constituir um crédito em desfavor do contribuinte. (MACHADO, 2014, p.125).

O modo de extinção do crédito tributário ocorre normalmente com o seu adimplemento, contudo a legislação tributária prevê formas especiais de extinção do crédito tributário. Dentre estas hipóteses especiais, temos os institutos da decadência e a prescrição como formas de extinção do crédito tributário, instituídas pelo artigo 156, do Código Tributário Nacional.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
[...]
V - a prescrição e a decadência;
[...]

O estabelecimento de pilares norteadores do direito à constituição e a cobrança de créditos tributários pelo ente público, em desfavor do contribuinte, tornam-se necessários para a segurança jurídica e, conseqüentemente, para o ordenamento jurídico tributário.

Segundo Humberto Ávila (2008, p.308-309), a procura pela segurança jurídica "estabelece o dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público".

Nesta conjuntura, a decadência e a prescrição desempenham papel considerado fundamental para a promoção da segurança jurídica e da paz social, uma vez que estes instrumentos demonstram sua relevância ao representar dentro do universo jurídico, a ação inexorável do tempo (MARTINS, 2013, p. 225).

A constituição de crédito tributário pode se dar pelos lançamentos de ofício (art. 149, do CTN); lançamento por declaração (art. 147, do CTN); e lançamento por homologação (art. 150, do CTN).

A forma de constituição do crédito tributário revela-se de extrema importância para o entendimento, compreensão e delimitação da contagem de prazo e aplicação dos institutos da decadência e prescrição, conforme explanação realizada no capítulo seguinte.

3. DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

No direito tributário, os institutos da decadência e prescrição são considerados como modalidades de extinção de crédito tributário, conforme artigo 156 do CTN.

A princípio, para que seja possibilitada uma melhor compreensão de ambos os institutos e suas aplicabilidades, faz-se necessária a desvinculação dos mesmos, que serão abordados em seus respectivos capítulos, tendo em vista que os conteúdos e momentos abrangidos por cada um deles são distintos.

A decadência tem sua aplicação voltada à perda do direito de o Estado constituir determinado crédito tributário em desfavor do sujeito passivo na relação jurídico tributária e este direito encontra-se amparado na legislação que instituiu a cobrança do tributo em questão.

Ao elaborar a legislação tributária, o legislador deve ser claro ao determinar quais serão as condições balizadoras para a cobrança do tributo, estando dentre elas: hipóteses de incidência, fato gerador, sujeito passivo, base de cálculo, prazo para pagamento, dentre outras disposições que se façam necessárias, de modo a não restar brechas a discricionariedade tanto do órgão arrecadador, quanto dos sujeitos passivos no cumprimento da obrigação tributária.

Para o entendimento da decadência é necessária a compreensão do conceito de fato gerador, que segundo o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 114, o explicita como sendo uma situação definida pela legislação como imprescindível e suficiente para sua ocorrência.

O referido código traz ainda, em seu artigo 116, o momento em que se considera ocorrido o fato gerador, para tanto, considera-se para as situações de fato, aqueles ocorridos no momento em que forem verificadas as circunstâncias materiais imprescindíveis à produção dos efeitos que lhe são próprios. Já nos casos em que sua origem seja uma situação jurídica, o mesmo será considerado como ocorrido quando definitivamente constituído, nos termos da legislação aplicável.

Assim, o nascimento da obrigação tributária acontece quando o contribuinte pratica determinado fato gerador, ou seja, incide em determinada hipótese de incidência, prevista em lei que constituiu o tributo. Neste momento, surge para o ente público o direito de constituir um crédito tributário em desfavor do contribuinte.

Contudo, a máxima de que “o direito não socorre aos que dormem”, é verdadeira, ao passo de que este direito de constituir o crédito tributário não é atemporal.

Conforme o CTN, o prazo para o exercício do direito apresenta-se nos ditames de seu art. 173, o qual estabelece o prazo de 5 (cinco) anos, tendo como termo *ad quo* para o primeiro dia do exercício subsequente ao exercício em que poderia ter sido realizada a constituição do crédito.

De acordo com os ditames do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para o exercício do direito do Estado pode ter dois termos *ad quo*, sendo que a hipótese de sua incidência de cada um dos termos levará em conta a forma de constituição de cada crédito tributário devido a sua forma de lançamento.

Vimos anteriormente que a constituição dos tributos pode se dar por formas de lançamentos diferentes, sendo elas: lançamento de ofício, lançamento por declaração e lançamento por homologação. Essas formas de lançamento serão definidas nas regras que derem origem a cada tributo.

No lançamento de ofício, o crédito tributário é lançado por iniciativa da autoridade administrativa sem que haja a necessidade de qualquer colaboração ou manifestação do sujeito passivo, nos termos do artigo 149 do CTN.

O lançamento por declaração é realizado pela autoridade administrativa com o auxílio das informações entregues ao fisco por meio de declarações tanto pelo sujeito passivo do imposto, quanto por terceiros, sendo essas informações indispensáveis à sua efetivação, conforme art. 147 do CTN.

Tanto o lançamento de ofício, quanto o lançamento por declaração, no quesito decadência, observam a regra geral contida no art. 173 do CTN, que estabelece como prazo para o exercício do direito de constituição do crédito tributário, o limite de 5 (cinco) anos tendo como termo *ad quo*, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O lançamento por homologação constitui-se na forma do artigo 150 do CTN, sendo que o prazo de decadência obedecerá ao disposto em seu § 4º, sendo ele de 5 (cinco) anos contados do fato gerador do lançamento, e não do 1º dia do exercício subsequente como nas modalidades anteriores.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

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

Conforme entendimento já consolidado pela jurisprudência, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que o contribuinte realize o pagamento antecipado de maneira parcial do tributo, sem que seja constatado dolo, fraude ou simulação, a decadência neste caso é regida pelo artigo 150, § 4º, do CTN, conforme os itens 3, 5 e 6 do Recurso Especial (REsp) 1344130/AL.

Contudo, torna-se necessário abrir uma ressalva quanto ao prazo de decadência aplicado aos lançamentos por homologação, pois nos casos em que não haja nenhum pagamento, o mesmo será submetido a regra do artigo 173, inciso I do CTN, tendo como seu termo de início para a contagem do prazo, o 1º dia do exercício subsequente àquele que poderia ter sido efetuado, como se o lançamento fosse por ofício. (COELHO, 2009, p. 718).

Por fim, ao firmarmos o entendimento sobre o tema decadência, percebe-se que este instituto refere-se a um direito do Estado de constituir uma obrigação tributária em desfavor do sujeito passivo, os seja, todos os argumentos trazidos até

o momento se referem a um período de pré-constituição do crédito tributário. Percebe-se, ainda, que a modalidade de lançamento do tributo tem influência relevante quanto ao termo de início da contagem do prazo decadencial que poderá estar atrelado ao art. 173, I ou art. 150, §4º do CTN, com as suas devidas ressalvas.

4. PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO.

Enquanto no capítulo anterior a situação abordada era o exercício do direito do Estado de constituir um crédito tributário, nos termos do artigo 142 do CTN, em face de um sujeito passivo de determinado tributo, este capítulo passa a analisar o momento após a constituição definitiva do crédito tributário.

A prescrição, como já dito anteriormente, constitui importante ferramenta para a estabilidade jurídica e pacificação social, uma vez que assegura as partes envolvidas nas relações jurídico tributárias, período razoável para que possam se manifestar quanto aos seus interesses.

Conforme prevê o Código Tributário Nacional, em seu artigo 174, o prazo para que o Estado postule ação de cobrança referente a débitos já constituídos definitivamente e que não foram pagos pelo sujeito passivo, prescreve em 5 (cinco) anos.

Neste mesmo sentido, temos o ensinamento de Paulo de Barros que nos diz que:

“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) do devedor.” (CARVALHO, Paulo de Barros, página 470).

Enquanto na decadência, o seu prazo não se interrompe nem se suspende, devendo-se verificar as condições do lançamento para a definição do termo inicial da contagem do prazo, no instituto da prescrição os prazos podem ser interrompidos ou suspensos conforme determinam os incisos do art. 174, bem como 155, parágrafo único, ambos do CTN.

Art. 174. [...]

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.

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

[...]

Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.

A diferença entre a interrupção e suspensão do prazo prescricional consiste no fato de que na interrupção o prazo decorrido antes da interrupção é devolvido a parte, enquanto na suspensão o prazo volta a fluir aproveitando-se o prazo já decorrido antes da suspensão.

Neste sentido, quando há a interrupção do prazo prescricional, por alguma das hipóteses do parágrafo único do artigo 174 do CTN, o prazo que havia transcorrido até o momento da interrupção é zerado e constitui-se um novo termo inicial para a fruição do prazo quinquenal.

Já no caso de suspensão da prescrição, nos moldes do artigo 155, parágrafo único do CTN, como por exemplo, nos casos de acordos de parcelamentos de dívidas tributárias com os entes fazendários, ficando o sujeito passivo inadimplente com o pagamento do acordo realizado, passa-se a transcorrer novamente o período prescricional, contudo o termo inicial continua sendo o fato gerador, levando em consideração para a contagem do prazo quinquenal o período já transcorrido antes do acordo.

Ao analisar a prescrição, percebe-se que a mesma, diferentemente da decadência, que trata do direito quanto à constituição por meio do lançamento de um crédito tributário, visa atingir a execução de valores já regularmente constituídos pelo Estado e que não tiveram suas devidas cobranças realizadas dentro do prazo regulado pela legislação.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em virtude das condições econômicas atuais e com vistas às necessidades dos entes públicos em arrecadar “a qualquer custo”, bem como da evolução das tecnologias à disposição do fisco, e as revisões tardias de possíveis fatos geradores ocorridos no passado, que acarretam a cobrança de dívidas decaídas ou prescritas, tem gerado, por sua vez, uma grande demanda de lides judiciais.

O entendimento sobre o que são estas importantes ferramentas jurídicas, da decadência e prescrição, constitui vital relevância para que o operador do direito possa aplicá-las de forma efetiva em seu exercício profissional.

Diante disso, temos a decadência como a perda do direito que possui o Estado de realizar a constituição de obrigação tributária em face do sujeito passivo de determinado tributo, nos termos do art. 173 do CTN, sendo que o prazo para a perda deste direito é de 5 (cinco) anos, tendo como regra geral o termo *ad quo* o 1º dia do exercício subsequente ao período em que poderia ter sido lançado, ressalvada a exceção dos créditos constituídos por meio de lançamento por homologação.

Quanto à prescrição, a mesma se dá em decorrência da inércia do ente tributante em propor ação de cobrança quanto a créditos tributários constituídos definitivamente, nos termos do artigo 174 do CTN, extinguindo-se a possibilidade de exigência judicial do mesmo após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da data de constituição definitiva do lançamento tributário, ressalvadas as hipóteses de interrupção e suspensão abordadas.

Ressalta-se, assim, a necessidade de aprofundar os conhecimentos, tanto quanto aos conceitos, como quanto as suas minúcias na aplicação do direito tributário nos casos concretos.

É imprescindível, portanto, analisar e reconhecer a importância destes dois institutos como uma das ferramentas vitais para a obtenção da segurança jurídica e pacificação social que esta traz, uma vez que perfazem a estabilidade dos efeitos jurídicos no tempo.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional*. 3. ed., rev. e atual. São Paulo, Saraiva, 2008.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 14 junho 2017

BRASIL. Tribunal de Justiça DO Estado de São Paulo. Mandado de Segurança 0029439-14.2011.8.26.0053. Impetrante: Maria Aparecida Gebara Assadurian. Impetrado: Diretor Geral do Departamento de Transito de São Paulo - DETRAN. Juiz de Direito: Dr. Fernando Oliveira Camargo. Itararé, SP, 15 mar. 2012. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/decisao-ipva.pdf>>. Acesso em: 14 junho 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 17ª edição. São Paulo, Editora Saraiva, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. 718 p.

Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso em: 14 de junho de 2017.

LEITE, Eduardo de Oliveira. *Monografia jurídica*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 59.

MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.