

**IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**

**A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO  
TRIBUTÁRIO**

MOMENTO OPORTUNO DE SUA OCORRÊNCIA PARA FINS DE CONTAGEM DO  
PRAZO PRESCRICIONAL DO DIREITO DO FISCO

**FELIPE JOSÉ LEMOS MILFONT**

**Recife, 2007**

**FELIPE JOSÉ LEMOS MILFONT**

**A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO  
TRIBUTÁRIO**

**MOMENTO OPORTUNO DE SUA OCORRÊNCIA PARA FINS DE CONTAGEM DO  
PRAZO PRESCRICIONAL DO DIREITO DO FISCO**

Monografia de final de curso apresentada ao  
IBET- Instituto Brasileiro de Estudos  
Tributários como requisito para a obtenção do  
grau de Especialista em Direito Tributário.

**Recife, 2007**

## **DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE**

Declaro que a presente obra monográfica é de inteira autoria de **FELIPE JOSÉ LEMOS MILFONT**, se tratando de trabalho original e sendo assim não configura plágio.

---

**FELIPE JOSÉ LEMOS MILFONT**

CPF 846641344-87

**DEZEMBRO/2007**

## **DEDICATÓRIA**

*Dedico este trabalho ao meu filho e a minha esposa por serem a razão de todo o meu esforço e dedicação, onde em muitas ocasiões os preteri para estar totalmente debruçado em estudo e pesquisa, para sem dúvida poder proporcionar um futuro com mais qualidade de vida e sucesso.*

## **AGRADECIMENTOS**

*- Ao meu filho e esposa, pais, irmãos e amigos.*

*-A Corpo Docente pelo apoio e conhecimentos repassados*

*-A todos os colegas de turma companheiros dessa jornada.*

*- A Deus por me dar forças para nunca desistir.*

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>6</b>
<b>CAPÍTULO I - CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>7</b>
1.1 Conceito.....	7
2.2 Relação Jurídica tributária .....	8
2.3 Crédito tributário proveniente da obrigação tributária .....	9
<b>CAPÍTULO II - LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>10</b>
2.1 Conceito.....	10
2.2 Espécies de lançamento .....	11
2.2.1 O lançamento de ofício.....	11
2.2.2 O lançamento por declaração .....	12
2.2.3 O lançamento por homologação .....	12
<b>CAPÍTULO III - A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ..</b>	<b>14</b>
3.1 A constituição do crédito tributário pelo lançamento.....	14
3.2 O momento exato da constituição definitiva do crédito tributário, para fins de contagem dos prazos prescricionais .....	16
3.3 Posicionamento jurisprudencial acerca da constituição definitiva do crédito tributário	18
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>21</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>22</b>

## INTRODUÇÃO

A presente obra tem o objetivo de buscar uma solução pragmática para o conflito doutrinário que ocorre da necessidade de se estabelecer uma data “aceitável” e definida, a respeito do momento exato da constituição definitiva do crédito tributário. Admite-se que tal momento se daria em três vertentes: (1) com a notificação formal do contribuinte, (2) quando não couber mais qualquer espécie de recurso à nível administrativo, ou (3) tal constituição se daria apenas quando da inscrição do débito tributário na dívida ativa.

Como esse entendimento não encontra guarida unânime em seio doutrinário, dá-se instalada a controvérsia. Em que momento, então, poderíamos identificar o *dies a quo* para a contagem do prazo prescricional do direito do Fisco demandar ao Judiciário e consequentemente executar o contribuinte devedor de seu crédito? E também ao revés, até que data o contribuinte, embora devedor, poderá esperar para ser alvo de uma execução por parte do sujeito ativo?

Perceberemos nas linhas seguintes que em um dado lapso temporal, há que se falar em decadência. Intervalo este em que o Fisco poderá, a partir da ocorrência do fato gerador, realizar o lançamento tributário e constituir seu crédito. Em um segundo momento, há que se falar em prescrição, pois uma vez constituído o lançamento e notificado regularmente o contribuinte, chega-se à constituição definitiva do crédito tributário. Todavia, se o Fisco incorrer em inércia, ou seja, não demande judicialmente por seu crédito já devidamente constituído, opera-se a prescrição e consequentemente extingue-se o crédito tributário, onde nesta órbita encontra-se o ápice de nossa pesquisa.

Entretanto, até chegarmos neste destino, passaremos a analisar, ainda que de maneira simplória, os institutos do crédito tributário, a relação jurídica tributária, o lançamento e suas modalidades ou espécies, a prescrição e finalmente o posicionamento dos nossos Tribunais Superiores, trazendo à baila a jurisprudência dominante à respeito da controvérsia.

## CAPÍTULO I - CRÉDITO TRIBUTÁRIO

### 1.1 Conceito

Na disposição contida na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional, o crédito tributário seria decorrente da obrigação principal, bem como teria a mesma natureza desta, conforme previsão do art. 139.

Observe-se que a lei descreve a hipótese ou tipifica a situação necessária para que o tributo seja devido. À esta situação, dá-se a denominação de hipótese de incidência, que uma vez concretizada pela ocorrência do fato impositivo, ou fato gerador, surge como consequência à obrigação tributária. Ou seja, forma-se o vínculo jurídico por força do qual o particular sujeita-se a sofrer um lançamento tributário. Daí se extrai que não é apenas em face da obrigação tributária que o sujeito ativo perceberá o objeto pecuniário da relação. O Estado, apenas a partir deste momento, é que poderá realizar o chamado lançamento, constituindo um crédito a seu favor, ou seja, exigir o objeto da prestação obrigacional ou o pagamento integral do tributo.

Sob a ótica de Correia (2005, p. 01), o crédito tributário seria:

[...]consustancial à obrigação, na medida em que seria extravagante imaginar um sem o outro. Não se trata, contudo, de identidade, no sentido aristotélico, mas de ter-se a mesma substância. Isso está dito sem maiores ambigüidades no CTN, que afirma o compartilhamento de natureza, no art. 139. Com efeito não há obrigação sem crédito, porque seria obrigação de pagar nada, nem há crédito sem obrigação, porque seria crédito sem antecedente ocorrência do fato gerador. Enfim, o crédito está contido no vínculo jurídico criado pela lei entre os sujeitos ativo e passivo, chamado obrigação tributária, como seu objeto. Pode haver, é verdade, crédito inexigível. Tal possibilidade, se utilizada como objeção, não atinge a consustancialidade da obrigação e do crédito, mas a confirma. Deixa claro, essa possibilidade, que é atributo que o crédito pode ter com o lançamento ou mesmo a partir de momento anterior definido em lei. Chega-se, então a uma inescapável conclusão: pode-se ter crédito não exigível, mas se uma prestação tributária é exigível, há crédito.

No pensar de Carvalho (2005, p. 366), o crédito tributário seria “o direito subjetivo de que é o portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro”. Também no mesmo sentido arremata Ferragut (2005, p. 316) quando discorre sobre crédito tributário:

Crédito tributário é o direito subjetivo do sujeito ativo de exigir, do sujeito passivo, a prestação pecuniária a que faz jus. Contrapõe-se ao débito tributário, que configura-se na obrigação do sujeito passivo de pagar a prestação pecuniária exigida pelo sujeito ativo. Esses dois elementos, acrescentados ao objeto, compõem a relação

jurídica, que por sua vez encontra-se no conseqüente da norma de lançamento tributário.

## 2.2 Relação Jurídica tributária

Afirma-se ser a relação jurídica tributária quando entre Fisco e contribuinte, surge obrigação para este último, em favor do primeiro, prestar o tributo. Já o sujeito ativo teria direito ao crédito ou direito-reflexo à prestação tributária.

Nesta quadra de idéias, leciona Borges (1999, p. 50):

A relação jurídica tributária é tradicional e alternativamente definida ora como sendo uma relação (a) entre sujeitos jurídicos – ou seja, entre o denominado sujeito passivo, como obrigado, e, pois, sujeito de um dever jurídico, e o Fisco, como titular do correspondente direito subjetivo-, ora, diversamente, (b) como uma relação não mais interpessoal, porque corresponderia a uma relação entre o dever jurídico do obrigado, sujeito passivo, e o correspondente direito subjetivo do Fisco ao tributo. Esta relação de correspondência entre obrigação e crédito tributário não significa senão que o direito de crédito do Fisco é, como visto, um reflexo da obrigação do sujeito passivo, e nisso consiste o relacionamento obrigação-crédito tributário.

Das lições comentadas, extraímos também que a relação jurídica tributária possui caráter obrigacional, hospedando uma prestação de natureza patrimonial, onde esta se exprime em valores economicamente apreciáveis. Neste sentido vejamos as palavras de Carnelutti (1955, p. 184) “a noção mais ampla e singela de relação jurídica é a de uma relação construída pelo direito, entre dois sujeitos, com referência a um objeto”. Também com esta mesma lógica de idéias nos adverte Becker (2007, p. 367):

Note-se que o conteúdo da prestação é sempre um *facere* ou um *non facere*, inclusive quando surge sob a aparência de um dar ou não dar, pois, também nestes dois casos, em última análise, o conteúdo continua um *facere* ou *non facere* referente a coisa já existente. Distingue-se a prestação do objeto. A prestação é o *facere* ou *non facere*. O objeto da prestação é aquilo que está (ou não está) sendo feito. A prestação é tributária quando o seu objeto consiste num tributo.

A relação jurídica para Lourival Vilanova (2005, p. 73), seria:

[...]a norma ao incidir num fato (no fato jurídico) vincula a esse fato um relacionamento entre sujeitos-de-direito. Não importam aqui diferenças entre situações jurídicas e relações jurídicas. Podemos tomar, como Alessandro Levi, a relação jurídica como conceito fundamental. [...]A relação jurídica é interpessoal, é relação intersubjetiva. Os sujeitos são os termos da relação jurídica, ainda ainda que só o sujeito da obrigação fique determinado (como na declaração unilateral de vontade nos títulos ao portador, na promessa de recompensa, etc.), e indeterminado fique o sujeito pretensor. Também, ordinariamente, são sujeitos de direito distintos.

### **2.3 Crédito tributário proveniente da obrigação tributária**

Devemos registrar que o crédito tributário surge em decorrência da obrigação tributária. Ou seja, uma vez definida a obrigação tributária como um dever pecuniário do sujeito passivo diante do Fisco, o crédito tributário representaria um reflexo dessa situação. Por isso, Borges (1999, p. 55) afirma que “o crédito do sujeito ativo nada mais é do que a obrigação do sujeito passivo em sua relação com o primeiro. Daí a identidade da respectiva natureza”. E continua explicitando sobre o tema o mesmo autor:

Se a obrigação tributária for identificada com o dever de prestar o tributo, o dever jurídico tributário específico, imputado normativamente ao sujeito passivo, estará, como visto, em relação com o crédito tributário, precisamente porque o direito de crédito tributário é um direito-reflexo da obrigação tributária. Esse relacionamento é expresso, entre outros dispositivos, pelo art. 139 do CTN, segundo o qual o crédito tributário decorre da obrigação tributária. Considerada essa vinculação ou decorrência entre débito e crédito tributários como um específico relacionamento, ter-se-á que ela corresponderá, neste sentido, a uma relação jurídica. Será, assim, a relação entre obrigação e crédito tributário uma relação jurídica.

## CAPÍTULO II - LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

### 2.1 Conceito

A constituição do crédito tributário encontra competência exclusiva na autoridade administrativa competente para fazê-lo. Conforme o disposto no art. 142 do Código Tributário, apenas esta autoridade poderá verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido e identificar o sujeito passivo, onde tal procedimento se materializa em um documento com força de exteriorizar tais atos. Este documento é o lançamento tributário, que tem natureza de título jurídico abstrato e com eficácia preclusiva. Acontece que o termo “lançamento” pode adquirir várias acepções perante os diversos contextos em que foi empregada tal locução, adverte Eurico Marcos Diniz de Santi (1999, p. 145), “podendo ter o sentido de ação, de escriturar livros contábeis, ou até mesmo efetuar um cálculo, conferindo liquidez a crédito ou débito”. Neste sentido o mesmo autor comenta e exemplifica mais aplicações da plurivocidade de sentidos que goza o vocábulo:

[...]empregando-o assim: (v) como procedimento administrativo da autoridade competente (art. 142 do CTN), processo, com o fim de constituir o crédito tributário mediante a postura de (vi) um ato-norma administrativo, norma individual e concreta (art. 145 do CTN, *caput*), produto daquele processo; (vii) como procedimento administrativo que se integra com o ato-norma administrativo de inscrição da dívida ativa; (viii) lançamento tributário como ato-fato administrativo derradeiro da série em que se desenvolve um procedimento com o escopo de formalizar o crédito tributário; (ix) como atividade material do sujeito passivo de calcular o montante do tributo devido, juridicizada pela legislação tributária, da qual resulta uma (x) norma individual e concreta expedida pelo particular que constitui o crédito tributário no caso dos chamados “lançamentos por homologação” (art. 150 do CTN). [...]a significação do termo “lançamento” deve ser precisada em função de cada contexto.

Diante deste enorme leque de opções, Santi (1999, p. 133) se filia ao conceito de lançamento como ato-norma jurídico administrativo, acrescentando que:

[...]apresenta estrutura hipotética-condicional, associando à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (conseqüência) que tem por termo o sujeito ativo e o sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota.

O lançamento tributário, no lecionário de Becker (2007, p. 372), seria:

A fim de se constatar a efetiva realização da hipótese de incidência é imprescindível a investigação e análise (quantitativa e qualitativa) dos fatos que aconteceram. Uma vez constatada a realização da hipótese de incidência, conclui-se que ocorreu a incidência infalível (automática) da regra jurídica no instante lógico posterior ao acontecimento do último fato, ao acontecer, completou a integralização da hipótese de incidência. Por sua vez, havendo ocorrido a incidência de regra jurídica tributária, é ainda necessário proceder a transfiguração da base de cálculo em uma cifra aritmética e sobre esta calcular a alíquota do tributo. As supra referidas investigações, análises, conversão em cifra aritmética e aplicação de alíquota, consistem em operações que podem ser simples ou complexas e cuja natureza pode ser psicológica - material ou jurídica. O conjunto destas operações forma o lançamento tributário.

## 2.2 Espécies de lançamento

O ordenamento jurídico tributário oferece três espécies ou modalidades de lançamento: (1) o de ofício, (2) por declaração e (3) por homologação. Sobre esta divisão tripartida em sede de Código Tributário Nacional, se manifesta Carvalho (2005, p. 427):

A fonte inspiradora da tricotomia reside no índice de colaboração do administrado, com vistas a celebração do ato. Na primeira hipótese, a participação seria inexistente, uma vez que todas as providências preparatórias são feitas nos cancelos da Administração. Na segunda, colaboram ambas as partes, visando aos resultados finais do lançamento. Na última, quase todo o trabalho é cometido ao súdito, limitando-se o fisco a homologar os atos por ele praticados.

Veremos também que são comuns a todas as modalidades ou espécies de lançamento o de serem de competência privativa da autoridade administrativa, sendo o seu procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. Com exceção do lançamento de ofício, que é praticado unicamente pela autoridade administrativa, nas demais modalidades o sujeito passivo participa do procedimento de lançamento, como analisaremos a seguir.

### 2.2.1 O lançamento de ofício

Denomina-se de lançamento de ofício ou *ex officio* quando o mesmo é realizado por iniciativa da autoridade administrativa competente, sem que haja qualquer colaboração ou participação do sujeito passivo da relação tributária. Admiti-se também ser o lançamento de ofício um sub-rogado eventual das demais modalidades de lançamento. Neste mesmo sentido,

Machado (2006, p. 195) ensina que “qualquer tributo pode ser lançado de ofício, desde que não tenha sido lançado regularmente na outra modalidade”.

### **2.2.2 O lançamento por declaração**

Chama-se lançamento por declaração aquele em que o sujeito passivo realiza a declaração, ou seja, o lançamento é feito em face de declaração fornecida pelo contribuinte, quando o mesmo presta à autoridade administrativa algumas informações como: verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determina a matéria tributável e calcula o montante do tributo devido; porém aguarda a notificação do lançamento, cujo ato é exclusivo da autoridade administrativa competente, para em seguida efetuar o pagamento correspondente. Sobre esta espécie de lançamento, temos no dizer de Borges (1999, p. 23):

No lançamento por declaração o ato administrativo de aplicação da lei tributária material ao caso concreto somente é realizado após as operações de quantificação do débito tributário realizadas pelo sujeito passivo ou terceiro. Sob este aspecto, o lançamento por declaração se assemelha ao lançamento por homologação. Mas, ainda sob este aspecto, ambos se diversificam, porque no lançamento por declaração o pagamento do tributo e a extinção do crédito tributário se dão após as operações de quantificação de débito e sua formalização na declaração do sujeito passivo. Diversamente, no lançamento por homologação o pagamento e a extinção do crédito, embora resolutoriamente condicionada, antecedem o ato homologatório, e, portanto, o próprio ato de lançamento.

### **2.2.3 O lançamento por homologação**

Por derradeiro temos o denominado lançamento por homologação, em que o sujeito passivo participa inteiramente do procedimento, efetuando até mesmo o pagamento do tributo, sem que haja qualquer ato da autoridade administrativa. Como afirma Machado (2006, p. 195):

Por homologação é o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente a homologa (CTN, art. 150). [...]O pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação (CTN, art. 150, & 1º). Isto significa que tal extinção não é definitiva. Sobrevindo ato homologatório do lançamento, o crédito se considera extinto por força do estipulado no art. 156, VII, do CTN. Se a lei fixar um prazo para a homologação, e a autoridade não a praticar expressamente, ter-se-á a homologação tácita no momento em que se expirar o prazo. Assim, se o sujeito passivo prestou à autoridade administrativa as informações a que estava obrigado sobre a apuração do valor do tributo devido, decorrido o prazo fixado em lei para a homologação, ou, então, não havendo lei que

o estabeleça, decorrido o prazo de cinco anos, ocorrerá a homologação tácita e o crédito tributário estará definitivamente extinto pelo pagamento antecipado.

Em outras palavras, a lei dá competência ao contribuinte para constituir o fato jurídico e a obrigação tributária que dele decorre, pelo fenômeno da causalidade jurídica, como bem afirma Carvalho (2005, p. 434), “pois é graças a esse procedimento do administrado que se torna possível o recolhimento do tributo devido, sem qualquer interferência do estado-administração”. Realizando através desses procedimentos ou atividades o chamado autolancamento, instituto este que discutiremos em linhas posteriores.

## CAPÍTULO III - A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

### 3.1 A constituição do crédito tributário pelo lançamento

Sobre a constituição do crédito tributário, leciona Machado (2006, p. 190-191):

A constituição do crédito tributário é de competência privativa da autoridade administrativa. Só esta pode fazer o lançamento. Ainda que ela apenas homologue o que o sujeito passivo efetivamente fez, como acontece nos casos do art. 150 do CTN, que cuida do lançamento dito por homologação. Sem essa homologação não existirá, juridicamente, o lançamento, e não estará por isto mesmo *constituído* o crédito tributário. Ainda quando *de fato* seja o lançamento feito pelo sujeito passivo, o Código tributário Nacional, por ficção legal, considera que a sua feitura é privativa da autoridade administrativa, e por isto, no plano jurídico, sua existência fica sempre dependente, quando feito pelo sujeito passivo, de homologação da autoridade competente.

Com o mesmo posicionamento surge Borges (2007, p. 90) à respeito da constituição do crédito tributário:

Atribuir competência à Administração não significa apenas facultar-lhe a realização do lançamento. A atividade administrativa do lançamento é não só vinculada, mas também obrigatória. Neste sentido, o Fisco está obrigado, vale dizer, tem o dever jurídico de, uma vez ocorridos os pressupostos fáticos para a tributação, praticar o lançamento.

Vejamos, por fim, o entendimento de Carvalho (2005, p. 370):

Sempre que o legislador do Código menciona constituir o crédito reporta-se ao ato jurídico administrativo do lançamento, em que o agente público, aplicando a lei ao caso concreto, formaliza a obrigação tributária. Desse modo, fica patente que as modificações verificadas no crédito já formalizado hão de ser promovidas, exclusivamente, sob o manto da Lei n. 5.172/66. O funcionário da Administração Tributária está impedido de dispensar a efetivação do crédito ou as respectivas garantias, sob pena de responsabilidade funcional, na forma da lei.

Como se percebe, o entendimento de que é somente através do lançamento que se constitui o crédito tributário, encontra unanimidade entre a maioria dos doutrinadores. Porém a questão polêmica e conflitante situa-se no que diz respeito à “**constituição definitiva do credito tributário**”, pois a melhor doutrina diverge e sustentam três posições distintas, quanto ao momento de sua ocorrência.

Na primeira delas se encaixam Paulo de Barros Carvalho, Eurico Marcos Diniz de Santi e Kiyoshi Harada, onde afirmam que a constituição definitiva do crédito ocorre com a

notificação válida do lançamento, pois é neste momento que se constata a publicidade do ato administrativo. Com o lançamento se dá concluso o procedimento, porém só adquire validade jurídica com a notificação do contribuinte, para este pagar, recorrer ou, se for o caso, parcelar. Note-se que em se tratando dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a constituição definitiva ocorre com a introdução no sistema, pelo contribuinte, da norma individual e concreta constituindo o crédito tributário.

Admitindo-se aqui que o contribuinte realiza o que a doutrina denomina de “autolançamento”, ou seja, seria o enunciado expedido pelo próprio particular. No entender de Ferragut (2005, p. 321):

Uma interpretação sistemática do ordenamento nos levará com elevado grau de segurança, à conclusão de que a lei confere aos particulares competência para, em muitos casos, declarar, em linguagem competente, a ocorrência do fato jurídico e constituir a relação jurídica tributária, vínculo abstrato que confere ao sujeito ativo o direito de exigir determinado comportamento do sujeito passivo. Neste sentido, não há como deixar de reconhecer na atividade deste último um ato de aplicação da norma geral e abstrata para o caso concreto.

Já para os que adotam o segundo posicionamento, a exemplo de Hugo de Brito Machado e Sacha Calmon Navarro Coelho, entendem que o crédito encontra-se definitivamente constituído quando não couber mais qualquer espécie de recurso na esfera administrativa.

Por derradeiro, encontra-se a tese minoritária de Zelmo Denari, defendendo que a constituição definitiva do crédito tributário dá-se apenas com a inscrição do débito na dívida ativa.

Nesta quadra de idéias, nos inclinamos a aceitar a primeira posição, ou o pensamento de que o crédito tributário encontra-se devidamente constituído e o vínculo relacional entre o contribuinte e o fisco devidamente formado, a partir da notificação, comunicação ou ciência do contribuinte. Ou como afirma Carvalho (2005, p. 413):

A circunstancia de poder ser impugnado não significa ter caráter provisório, aguardando a expedição de outros atos que o confirmem. A susceptibilidade a impugnações é predicado de todos os atos administrativos. Fora assim e diríamos que o ato de nomeação de um Ministro de estado é provisório, porquanto ele pode ser atacado e invalidado. Passando para o campo do Direito Processual, afirmaríamos que uma sentença, enquanto sentença, não é um ato definitivo, porque

pode ser modificada por efeito de um recurso. Os acórdãos dos tribunais seriam também provisórios, na medida em que suscitassem novos apelos.

Das lições acima apresentadas, reiteramos que a eventual alterabilidade do lançamento, que porventura aconteça mediante impugnações administrativas, não poderá retirar o caráter definitivo da constituição do crédito tributário. Não sendo assim, todos os atos judiciais e administrativos também teriam sua definitividade propalada, já que só seria alcançada após o transcurso de todos os prazos para a sua contestação. Caindo por terra a posição defendida pelo segundo grupo de doutrinadores que relacionamos anteriormente. Acrescentamos ainda em prol desta tese, mais uma lição de Carvalho (2005, p. 414):

Um ato administrativo tem-se por pronto e acabado quando reunindo os elementos que a ordem jurídica prescrever como indispensável à sua compostura, vier a ser oficialmente comunicado ao destinatário. A contingência de estar aberto a refutações é algo que o próprio sistema prevê e disciplina, mas que não elide a definitividade da figura. Se o ato de lançamento tem por fim intrometer no ordenamento positivo norma individual e concreta, cientificando-se o sujeito passivo desse provimento, assim que estejam satisfeitos os requisitos competenciais e procedimentais, saturadas adequadamente as peças do juízo lógico de toda norma, antecedente e consequente, e sendo tal conteúdo transmitido ao destinatário, nada há que fazer. Esse lançamento assumiu foros de ato jurídico administrativo, com a definitividade que os traços de sua índole revelam, mesmo que no dia seguinte venha a ser alterado por quem de direito.

### **3.2 O momento exato da constituição definitiva do crédito tributário, para fins de contagem dos prazos prescricionais**

Ao utilizarmos uma hermenêutica mais apurada, sobre o sistema de direito positivo, verificamos que as normas jurídicas buscam não só equilibrar relações, como também oferecer segurança e certeza aos jurisdicionados. Nesta órbita, a certeza e a segurança do direito não podem compadecer com a permanência, no tempo, da possibilidade de litígios instauráveis pelo suposto titular de um direito que tardiamente venha a reclamá-lo. O direito positivo não socorre ou dá guarida a quem permaneceu inerte, durante longo espaço temporal, sem exercitar seus direitos. Desta maneira, esgotado certo prazo fixado em lei, valoriza-se a

segurança e a certeza, e, por conseguinte, sacrifica-se o eventual direito daquele que se manteve inativo no que se refere à atuação ou defesa desse direito.

No dito popular diz-se que “o tempo a tudo cura”. O tempo pode apagar a memória dos fatos, e, inexoravelmente, afasta ou até elimina as testemunhas. Decorrido certo prazo, portanto, as relações jurídicas procuram estabilizar-se. Superados eventuais vícios que pudessem ter sido invocados, mas que não o foram no tempo legalmente assinalado, e desprezado o eventual desrespeito de direitos, que terá gerado uma pretensão por falta de tempo.

Estamos nos referindo aqui aos institutos que a doutrina conhece como decadência e prescrição no sistema positivo, largamente aplicados no direito privado e no direito público. A decadência e a prescrição convergem na circunstância de ambas operarem à vista da conjugação de dois fatores: a inércia do titular do direito somado ao decurso do tempo. Mas nestas breves linhas seremos mais generosos ao tratar do instituto da prescrição, devido à decadência não figurar como objeto do presente estudo, como veremos a seguir.

Na esfera tributária, a prescrição configura-se pela perda do direito por decurso de prazo à ação judicial para a cobrança do crédito tributário. Seria a perda da própria exequibilidade, ou seja, a perda do direito de se iniciar ou exercer a ação de execução fiscal.

A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva (CTN, art. 174). Para Machado (2006, p. 235) “a prescrição seria a morte da ação que tutela o direito pelo decurso do tempo previsto em lei para esse fim”. O direito sobrevive, mas sem proteção. Distingue-se, neste ponto, da decadência, que atinge o próprio direito.

No dizer de Câmara Leal (1978, p. 12) a prescrição seria “a extinção de uma ação ajuizável, em virtude da inércia de seu e titular durante um certo lapso de tempo, na ausência de causas preclusivas de seu curso”.

Devemos observar ainda, que a prescrição tributária, conforme art. 156, V do CTN, detém a força e o condão de extinguir o próprio crédito tributário.

Sobre os institutos da prescrição e decadência, discorre Harada (2005, p. 3-4): “Ambos os institutos jurídicos visam conferir segurança jurídica, removendo a espada de Dâmoles que credores omissos mantêm sobre a cabeça de seus devedores, situação que não interessa ao Estado, por afetar o relacionamento desses devedores com terceiros”. O mesmo autor explicita suas idéias sobre a constituição do crédito tributário, quando afirma:

Outra questão controvertida diz respeito ao momento que se deve considerar constituído o crédito tributário pelo lançamento, para efeito de fixação do prazo inicial da prescrição. Não há unanimidade na doutrina nem na jurisprudência. Autores de nomeada apresentam diferentes posicionamentos: a) notificação do sujeito passivo para pagar ou impugnar o lançamento; b) decisão de primeira instância administrativa; c) decisão de segunda instância administrativa; d) decisão irreformável na esfera administrativa; e) inscrição na dívida ativa. [...] Sempre entendemos que se tem por definitivamente constituído o crédito tributário com a notificação do sujeito passivo do ato de lançamento (auto de infração, autuação fiscal, termo de verificação fiscal, notificação fiscal de lançamento de débito etc.) Não mais se cogita de prazo decadencial. A partir de então, inicia-se o prazo prescricional de cinco anos para cobrança do crédito tributário que, apesar de exigível, precisa ser previamente inscrito na dívida ativa para conferir-lhe exequibilidade. [...] Por isso, correta e inafastável, data vênua, a tese de que a **notificação do lançamento constitui definitivamente o crédito tributário**, passando a fluir daí em diante o prazo prescricional, os termos do art. 174 do CTN: A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva. [Grifou-se].

Com esse mesmo fluxo de idéias, se manifesta Christine Mendonça (2005, p. 668):

[...] caso assim não fosse ter-se-ia que esperar extinguir o direito do Fisco de proceder a revisão do lançamento (art. 149, parágrafo único, do CTN) para iniciarmos a contagem do prazo. Mas aí perguntamos: a Administração está impedida de iniciar a ação de cobrança do tributo lançado antes de encerrar o prazo de revisão? Por certo que não. Dessa forma, **será a partir da constituição de crédito tributário, seja pela Administração Pública, seja pelo contribuinte que se dará o início da contagem do prazo prescricional**. [Grifou-se].

Reforçando a tese, Eurico Marcos Diniz de Santi (2000, p. 213-214) complementa:

Nem normas tributárias, nem Código Tributário Nacional, nem Código de Processo Civil e nem a própria Constituição Federal são definitivos. [Referindo-se sobre o léxico *definitividade*] É conceito relacional, posto que em direito toda norma jurídica é definitiva enquanto pertencer ao ordenamento.

### 3.3 Posicionamento jurisprudencial acerca da constituição definitiva do crédito tributário

A posição vigente no STJ é a de que a constituição definitiva do crédito tributário se dá com a notificação do contribuinte e, conseqüentemente, este seria o momento do início da contagem do prazo prescricional do direito do Fisco. Vejamos, pois, as ementas **A**, **B** e **C**:

**A- EMENTA:** PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. JUROS DEMORA PELA TAXA SELIC. LEGALIDADE. MULTA MORATÓRIA. LEGITIMIDADE. APRESENTAÇÃO DE DEMONSTRATIVOS DO DÉBITO. DESNECESSIDADE. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO A QUO DO PRAZO PRESCRICIONAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 174 DO CTN **CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO.** ENTREGA DA DECLARAÇÃO PELO CONTRIBUINTE. (Resp 751776 / PR, RECURSO ESPECIAL 2005/0083134-1. Ministro Relator LUIZ FUX (1122). Órgão julgador T1 - PRIMEIRA TURMA. Data do Julgamento 27/03/2007. DJ 31.05.2007 p. 338) (Grifos nossos).

**B- EMENTA:** TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. PRAZO PRESCRICIONAL. TERMO “A QUO”. ART. 174 DO CTN.  
 1- Na Declaração do Imposto de renda, o prazo prescricional de cinco anos tem seu começo a partir da **constituição definitiva do crédito tributário**, isto é, da entrega da Declaração.  
 2- A prescrição tributária segue os termos do art. 174 do CTN, ou seja, tem o Fisco cinco anos para a cobrança do crédito tributário, a contar de sua constituição definitiva.  
 3- Precedentes do STJ. (Resp nº 413457/RS, Min. Relator Humberto Gomes de Barros, j. em 02.12.2003, DJ de 26.08.1996).

**C- EMENTA:** TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. FLUÊNCIA DO PRAZO DECADENCIAL E PRESCRICIONAL. NOTIFICAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO.  
 1- A constituição do crédito tributário pode se dar pelo lançamento com a notificação do sujeito passivo ou mesmo pela lavratura do auto de infração, não se podendo mais falar de prazo decadencial após os mencionados procedimentos.  
 2- À luz do art. 174, caput, do CTN, firmou-se o entendimento de que a **constituição definitiva do crédito tributário**, quando impugnado via administrativa, **ocorre com a notificação do contribuinte** do resultado final do recurso, e somente a partir daí começa a fluir o prazo prescricional de cinco anos para a cobrança do referido crédito. 3- recurso especial provido. (REsp 471591/SP RECURSO ESPECIAL 2002/0117712-4. Ministro relator João Otávio de Noronha (1123). Órgão Julgador T2- Segunda Turma. Data do julgamento 03/08/2006. DJ 18.08.2006 p. 369).

Como podemos observar já não nos resta dúvida em afirmar que a notificação do sujeito passivo é o momento “ideal” para utilizarmos como um “marco” da constituição definitiva do crédito tributário, pois será a partir deste instante que se computar-se-á a contagem do prazo prescricional a favor do sujeito ativo, bem como a favor de uma possível defesa por parte do contribuinte, para o caso da inércia que por ventura aconteça por parte do Fisco.

Desta forma, afirma Harada (2005, p. 06):

Posicionamentos que anulam a finalidade dos institutos de decadência e da prescrição, que é o de conferir segurança jurídica, e que conduzem ao reconhecimento da validade de atos potestativos da Fazenda devem ser afastados, por contrariarem, não só, os dispositivos do CTN, como também, os princípios gerais de direito.

## CONCLUSÃO

Percebe-se portanto, ao longo de tudo o que foi discorrido, que a materialização do sobreprincípio da segurança jurídica é, subjetivamente, o ponto crucial deste debate, pois identificar corretamente o momento exato ou diríamos o “divisor de águas” para a contagem do prazo prescricional em matéria tributária, revela o fortalecimento de tal sobrevalor e consequentemente confiança nas relações.

Nota-se nesta feita que através da leitura do art. 174 do CTN, é possível construir uma norma jurídica que prescreve a extinção do direito do sujeito ativo cobrar judicialmente o crédito tributário, em razão do Fisco não exercer o seu direito de lançar durante o lapso de 5 anos, a contar do dia em que o contribuinte constituiu o crédito tributário, tanto para aqueles casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação (admitindo-se aqui a possibilidade do *autolancamento*), como também para os casos em que o contribuinte foi notificado do lançamento tributário produzido pela autoridade administrativa.

Daí culminarmos ao entendimento de que dá-se a constituição definitiva do crédito tributário com o ato de lançamento regularmente comunicado (pela notificação) ao devedor, onde aberta ou iniciada estaria a contagem do prazo prescricional, e que se porventura o Fisco mantenha-se inerte por 5 anos, instalada estaria a prescrição e consequentemente a extinção do crédito tributário.

## REFERÊNCIAS

- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4ª ed. São Paulo, Noeses, 2007.
- BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Ementa. REsp nº 751776 / PR, RECURSO ESPECIAL 2005/0083134-1. Ministro Relator LUIZ FUX (1122). Órgão julgador T1 - PRIMEIRA TURMA. Data do Julgamento 27/03/2007. DJ 31.05.2007 p. 338. Disponível em: <http://www.stj.gov.br/>. Acesso em : 02/10/2007.
- BRASIL. **Superior tribunal de Justiça**. Ementa. REsp nº 413457/RS, Min. Relator Humberto Gomes de Barros, j. em 02.12.2003, DJ de 26.08.1996. Disponível em: <http://www.stj.gov.br/>. Acesso em : 02/10/2007.
- BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Ementa. REsp nº 471591/SP RECURSO ESPECIAL 2002/0117712-4. Ministro relator João Otávio de Noronha (1123). Órgão Julgador T2- Segunda Turma. Data do julgamento 03/08/2006. DJ 18.08.2006 p. 369. Disponível em: <http://www.stj.gov.br/>. Acesso em : 02/10/2007.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Vade Mecum Saraiva. Organização Editora Saraiva. São Paulo, Saraiva, 2006.
- CARNELUTTI, Francesco. **Teoria general del derecho**, trad. F.X. Osset, Madrid, 1955.
- CORREIA, Andrei Lapa de Barros. O lançamento tributário e a modalidade do art. 150 do CTN. **Jus Navigandi**. Disponível em <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8306>>. Acesso em 29/04/2006.
- FERRAGUT, Maria Rita. Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário. Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.) In: **Curso de especialização em direito tributário estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 307-333.
- HARADA, Kiyoshi. Decadência e prescrição no direito tributário. **FISCOsoft**. 12/01/2005. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br> . Acesso em 16/08/2007.
- LEAL, Câmara. **Da prescrição e decadência**. Rio de Janeiro, Forense, 1978.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17ª ed. São Paulo, Saraiva, 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27ª ed. São Paulo, Malheiros, 2006.

MENDONÇA, Christine. Decadência e prescrição em direito tributário. Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.) In: **Curso de especialização em direito tributário** estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 655-676.

SANTI, Eurico Marcos Diniz . **Lançamento tributário**. São Paulo, Max Limonad,1999.

\_\_\_\_\_.**Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo, Max Limonad, 2000.

VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 3ª ed. São Paulo, Noeses, 2005.