

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

TIAGO NESELLO VITORIO

SÚMULA 436 DO STJ: ANÁLISE CRÍTICA

PORTO ALEGRE

2014

TIAGO NESELLO VITORIO

SÚMULA 436 DO STJ: ANÁLISE CRÍTICA

Trabalho de conclusão de curso apresentado perante o Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, como exigência parcial para a obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário

PORTO ALEGRE

2014

RESUMO

De suma importância se faz o estudo da presente monografia com a finalidade de discutir o entendimento pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça através da Súmula 436, quanto a hipótese de, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o contribuinte apenas entregar a declaração de débito fiscal e não efetuar o recolhimento antecipado do tributo apurado, a própria declaração constituirá o crédito tributário, não sendo necessária qualquer providência posterior do Fisco. O presente trabalho tem por objetivo analisar criticamente o entendimento adotado pelo STJ, porém para uma melhor compreensão da matéria e para que sejam determinadas certas premissas, o estudo inicia-se pela definição de elementos da Teoria Geral do Direito Tributário pertinentes a matéria, conceituando e diferenciando os institutos da decadência e prescrição tributária. Desse modo, através do estudo conclui-se que o STJ adotando tal entendimento, fundamentando-se em um Decreto-lei para tanto, existe clara violação a Constituição Federal, mais precisamente em seu art. 146, III, “b”, onde dispõe que apenas lei complementar poderá determinar considerações gerais sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária. Se não bastasse tal argumento, entendendo que o contribuinte constitui o crédito tributário com a entrega da declaração, a Egrégia Corte viola o disposto no art. 142 do CTN, o qual determina que o lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa, não podendo delegá-la ao contribuinte.

Palavras chaves: Decadência. Prescrição. Lançamento Tributário. Súmula 436. Superior Tribunal de Justiça. Análise crítica.

ABSTRACT

The study of this monograph is very important for the purpose of discussing the pacified understanding of the Superior Tribunal de Justiça by Súmula 436, according to the hypothesis of the case of taxes subject to approval by tax assessment, if the taxpayer only submit the tax debit declaration and not make the advanced payment of the tax discharged, the statement itself constitute a tax credit, any subsequent providence of Fisco is not required. This paper has the objective to critically analyze the understanding adopted by the STJ, but for a better intelligence of matter some assumptions are adopted, the study begins by defining relevant matter elements of general theory of tax law, conceptualizing and differentiating institutes of decay and tax prescription. Therefore, through the study concludes that the STJ adopting such an approach, based on a Decreto-lei, it's a clear violation of the Constituição Federal, more specifically in the art. 146, III, "b", wich states that only a Lei Complementar can establish general considerations about liability, assessment, credit, limitation and tax decay. If this is not enough, the understanding that the submission of the declaration constitutes the tax credit, violates the provisions of the art. 142 of CTN, which states that the tax assessment is prerogative of the administrative authority and can not delegate it to the taxpayer.

Key words: Decadence. Prescription. Tax Assessment. Súmula 436. Superior Tribunal de Justiça. Critical analysis.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS (CONCEITOS FUNDAMENTAIS)	7
1.1 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	7
1.2 DEFINIÇÃO E MODALIDADES DE LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS	12
1.3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	14
2. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO ÂMBITO DO FISCO: ANOTAÇÕES GERAIS	17
2.1 PRINCÍPIOS INFORMADORES RELEVANTES PARA O ESTUDO MATÉRIA	17
2.1.1 Sobreprincípio da Segurança Jurídica.....	17
2.1.1.1 <i>Princípio da Legalidade</i>	18
2.2 DECADÊNCIA.....	19
2.3 PRESCRIÇÃO.....	22
2.4 DISTINÇÃO ENTRE DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO	23
3. ABORDAGEM CRÍTICA A SÚMULA 436 DO STJ	25
3.1 DECADÊNCIA NO ÂMBITO DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO: ANOTAÇÕES GERAIS	25
3.2 ENTENDIMENTO ADOTADO PELO STJ.....	26
3.3 ANÁLISE CRÍTICA AO ENTENDIMENTO DO STJ	28
CONCLUSÃO	33
BIBLIOGRAFIA	35

INTRODUÇÃO

Os institutos da decadência e prescrição tributária, surgem como consequência da necessidade de lidar com a questão do tempo relacionada ao direito. Tendo em vista que no transcorrer do tempo, os direitos e deveres não devem perpetuar, sendo obrigação do texto positivado determinar quando os referidos perecerão.

Os Tribunais, sempre aplicaram diferentes entendimentos com relação a temática, principalmente no que diz respeito aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o que termina por acarretar uma insegurança jurídica gravíssima ao contribuinte.

Dessa forma, dada a importância quanto necessidade de lidar com a questão do tempo relacionada ao direito, a presente monografia propõe uma análise jurídica e prática quanto ao entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, mais especificadamente quanto a Súmula 436, no que diz respeito as hipóteses em que o contribuinte entrega a declaração de débito perante a Fazenda Pública, sem a devida antecipação do pagamento do tributo apurado pelo mesmo no âmbito dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Nessa medida, objetiva-se abordar tais institutos na esfera tributária, propondo-se um estudo inicial quanto aos elementos da teoria geral do direito tributário pertinentes à análise. Logo, primeiramente, será estudada a conceituação do instituto da Regra Matriz de Incidência Tributária, abordando também a definição de lançamento tributário, com base no art. 142 do CTN, e as suas modalidades. Para ao término do primeiro capítulo, explanar sobre o que se entende por obrigação tributária e crédito tributário.

Tomadas as devidas premissas no âmbito da teoria geral do direito tributário, será abordada a temática da prescrição e decadência tributária, sempre relacionadas ao Fisco. Sendo que o primeiro estudo será elaborado sob a hipótese do prazo para o ente público lançar o tributo, e quanto ao segundo, no que diz respeito ao prazo que a autoridade administrativa possui para exercer o seu direito de cobrança do crédito tributário.

Tendo sido feitas as considerações pertinentes para uma melhor compreensão do objeto da presente monografia, análise crítica a Súmula 436 do STJ, será abordada a análise do entendimento da Egrégia Corte quanto a constituição do crédito tributário, bem como quanto ao sujeito competente para efetuar o lançamento tributário.

1. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS (CONCEITOS FUNDAMENTAIS)

1.1 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Primeiramente, se faz prudente um breve relato sobre a determinação de certas premissas para uma melhor compreensão quanto ao objeto principal dessa monografia, qual seja, análise crítica a súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça.

Começamos definindo enunciado como o suporte físico, o texto de lei positivado, que serve como ponto de partida para a formação do que se define como proposição. Proposição, por sua vez, é a significação dada ao texto de lei, sendo, sobretudo, um processo de construção de sentidos isolados. Formando um conjunto de palavras que possuem um significado em sua unidade.

Paulo de Barros Carvalho, influenciado pelos renomados doutrinadores Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba, passou a observar as hipóteses e os conseqüentes das regras instituidoras de tributos, constatando a ocorrência de repetição de certos componentes, criando a partir daí o que chamamos de ‘Regra Matriz de Incidência Tributária’ (RMIT).¹ Para se chegar a tal conclusão, o renomado tributarista passou a perceber que existia uma constante no ordenamento jurídico tributário, onde o legislador sempre utilizou os mesmo critérios em busca da construção de proposições descritivas generalizadoras.

A RMIT é a norma de incidência (geral e abstrata), que leva a construção da linguagem jurídica concreta, buscando a delimitação da incidência normativa. Desta forma, a RMIT tem a função de tornar uma regra geral e abstrata em uma norma concreta e individual, trazendo os conteúdos mínimos de significação da norma jurídica. Tratando-se de norma, em sentido estrito, voltada à prescrição de condutas, trazendo consigo os elementos necessários a incidência tributária.²

Logo, a Regra Matriz descreve abstratamente um evento social, bem como as determinações de tempo e espaço, que se vertida em linguagem competente, produzindo efeitos jurídicos, determinando os sujeitos da relação jurídica tributária, base de cálculo e alíquota.

¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 371.

² CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 371.

Sendo assim, a Regra Matriz de Incidência Tributária, se divide em o que se denomina por antecedente e consequente normativo. No que diz respeito ao primeiro, trata-se de elemento onde se busca um acontecimento (verbo + complemento), que se caracteriza por um ponto no tempo e espaço. Quanto ao segundo, indica-se uma relação entre um sujeito obrigado, proibido ou permitido a fazer ou deixar de fazer algo em detrimento de outro sujeito, podendo se observar três elementos, sendo eles: (i) dois sujeitos, de um lado o passivo e do outro o ativo; (ii) objeto da relação, em outras palavras, o que um dos sujeitos está obrigado proibido, ou permitido a fazer ou não fazer ao outro.³

Nessa linha, a ‘Regra Matriz de Incidência Tributária’, é tratada como norma padrão de incidência (geral e abstrata), criada com a finalidade de ser aplicada aos casos concretos, construindo as chamadas normas jurídicas. Nela, constarão os conteúdos mínimos para a significação da hipótese e consequente para tal construção, trazendo sentido as prescrições jurídicas, possibilitando o seu cumprimento. Tal fórmula, termina por oferecer sentido completo a mensagem, identificando a pessoa titular do direito, o sujeito obrigado e, ainda, como, onde, quando e porque se deve fazê-lo.⁴

A norma jurídica constrói-se a partir do complexo emaranhado lingüístico de textos, apresentando uma estrutura proposicional bímembre, onde apenas pode-se chegar através de uma análise redutora de complexidade. Em outras palavras, norma jurídica, nada mais é do que a expressão mínima, desta forma, impossibilitada de ser reduzida, da manifestação do deôntico (dever ser).

Paulo de Barros Carvalho⁵, sintetiza de forma bem elucidativa a Regra Matriz de Incidência Tributária: *“Ora, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro.”*

Cumprе salientar, que a doutra tributarista Aurora Tomazini de Carvalho, entende que não existe um critério quantitativo e sim um critério prestacional, uma vez que nem

³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 373.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 609.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 378.

todas normas jurídicas apresentam uma conduta prescritiva mensurável, como por exemplo, a obrigação de entregar declaração.⁶

Tais elementos que compõem a Regra Matriz de Incidência Tributária são identificados a partir da lei que institui o tributo em questão. Desta forma, trata-se de uma estrutura normativa, geral e abstrata, construída pela atividade intelectual do intérprete do direito a partir da interpretação dos enunciados prescritivos positivados pelo legislador. Nesse sentido, a RMIT termina por ser um balizador para produção de outra norma jurídica, mas dessa vez individual e concreta, sendo aplicada a cada caso através do lançamento tributário (linguagem competente). A estruturação da Regra Matriz de Incidência Tributária é necessária para a construção da norma jurídica (norma individual e concreta).

A partir da estruturação da regra matriz de incidência tributária e a construção de significações por meio de linguagem em decorrência de um suporte físico, levando-se em conta a lógica e a empírica, que surgem as normas jurídicas. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho⁷:

“(...) as normas jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito e, nem sempre, coincidem com os artigos em que o legislador distribui a matéria no campo escrito da lei. Dito de outro modo, na realidade social em que vivemos, experimentamos sensações visuais, auditivas, tácteis, que suscitam noções. Estas, agrupadas em nosso intelecto, fazem surgir os juízos ou pensamentos, por sua vez, se exprimem verbalmente como proposições. A proposição aparece como o enunciado de um juízo, da mesma maneira que o termo expressa uma ideia ou noção.”

Ao reconhecermos o fato jurídico, expresso em linguagem competente, dar-se-á o surgimento do vínculo obrigacional. Onde, sem o discurso lingüístico adequado prescrito em lei, não há que se falar em fato e conseqüentemente em relação jurídica. Logo, sendo o evento traduzido em linguagem competente, momentaneamente nasce o laço que atrela os sujeitos da relação em torno da conduta obrigatória em questão, em que a mesma espera ser cumprida pelo devedor e exigida pelo credor.

⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 376.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 302.

Tendo definido o que entendemos por Regra Matriz de Incidência tributária, passaremos a análise dos dois elementos que compõem a RMIT, o antecedente e consequente normativo.

1.1.1 Antecedente e Consequente Normativo

Antes de mais nada, se faz necessária a análise de uma questão terminológica com relação aos termos antecedente e hipótese (nomenclatura adotada por parte da doutrina). No que diz respeito a hipótese, utiliza-se tal expressão para indicar a primeira parte da norma, tal como o termo antecedente. Entretanto, só será possível utilizá-lo quando se tratar de norma geral e abstrata, onde ainda não ocorreu o fato imponible. Pois, uma vez individualizada a norma, não se tratará mais de hipótese, tendo em vista que tal terminologia apenas estará associada a fatos que possam ocorrer no futuro ou que tem a possibilidade de ter ocorrido no passado.⁸

Deste modo, o termo antecedente termina por ser o mais adequado para caracterizar a primeira parte da norma, abrangendo tanto as normas gerais e abstratas quanto as individuais e concretas.

Superada a questão terminológica, no enunciado do antecedente normativo, o legislador acaba por selecionar as notas que os acontecimentos sociais necessitam ter para serem considerados fatos jurídicos.⁹ Sendo a função do antecedente definir os critérios de uma situação objetiva, que, quando verificada, terá relevância para o mundo jurídico.

Considerando que qualquer fato é um acontecimento determinado por diretrizes de tempo e espaço e que a finalidade do antecedente é estipular os limites que possibilitam a identificação de um acontecimento toda vez que ele ocorrer, a descrição produzida pelo legislador deve, necessariamente, conter as indicações de ação, tempo e espaço.¹⁰ Nessa linha, o antecedente da norma tributária sempre conterà com um verbo (de estado ou de ação) que descreverá um evento. Que por sua vez, ocorrerá em um certo espaço territorial e em um determinado momento.

⁸ **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho.** Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 230.

⁹ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo.** 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 86.

¹⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: constructivismo lógico-semântico.** São Paulo: Noeses, 2010, p. 381.

Logo antecedente da Regra Matriz de Incidência Tributária, como referido no item “1.1” a cima disposto, é composto por três critérios, sendo eles: critério material, critério temporal e critério espacial. Para tornar mais clara tal composição, utilizaremos como exemplo o caso do Imposto de Renda Pessoa Física, onde, o critério material será “auferir renda”, o critério espacial será a “dentro dos limites territoriais brasileiros” e por derradeiro o critério temporal será o “dia 31 de dezembro de cada ano”.

Por muitas vezes, os doutrinadores acabam por confundir fato gerador com antecedente da norma tributário. Sobre a matéria, Luciano Amaro¹¹ termina por diferenciá-los de maneira muito esclarecedora: (...) *a expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.*

Deste modo, o antecedente normativo não passa de uma descrição, imposta pela lei, dos critérios mínimos suficientes para o nascimento da obrigação tributária. Já o fato gerador, a ocorrência no mundo dos fatos do evento descrito na lei (hipótese de incidência tributária). Entretanto, nada impede que o intérprete selecione mais propriedades ao evento, além dos critérios mínimos, pois quanto maior o número de critérios, maior será a precisão quanto a identificação do antecedente

Com a ocorrência do fato descrito na hipótese de incidência (antecedente), ocorre o que o prof. Paulo de Barros Carvalho denomina como subsunção, transformando o fato em norma jurídica. Por conseguinte, formando-se a relação jurídica existente entre o sujeito passivo e ativo da obrigação tributária. Com isso, pode-se concluir que a hipótese apenas descreve o fato, onde sua ocorrência pertencerá a um momento posterior.

Se no antecedente o legislador buscou enunciar os critérios que identificam um fato, no conseqüente relacionam-se as informações referentes as relações intersubjetivas, indicando os elementos do vínculo jurídico, terminando por definir os critérios do vínculo jurídico entre o sujeito passivo e ativo, em decorrência do acontecimento do fato jurídico.¹²

¹¹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 512.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 396-398

Tais critérios acabam por configurar as notas mínimas necessárias para identificação do vínculo jurídico, para que se verifique o fato descrito no antecedente. Assim, o conseqüente possui dois critérios, sendo eles: um critério pessoal, o qual define os sujeitos da relação jurídica; e um critério quantitativo, determinando qual a base de cálculo e a alíquota a serem empregadas ao caso concreto.

Acaba por se tornar incontestável a importância que os fatos jurídicos assumem no direito positivo, uma vez que, sem a sua existência, jamais surgiriam os direitos e deveres, impossibilitando a regulação da convivência entre os homens. Deste modo, é pelos seus efeitos no mundo jurídico, que as eventos do cotidiano adquirem relevância. Sendo que tais efeitos, encontram-se prescritos no conseqüente da norma jurídica, irradiando-se por meio da relação jurídica.¹³

No que tange a função do conseqüente normativo, podemos concluir que a sua finalidade é a de definir os critérios do vínculo jurídico entre sujeitos em decorrência de um fato jurídico. Em outras palavras, identificar os elementos de uma relação jurídica em questão. Sendo assim, feitos tais apontamentos, podemos entrar na temática dos lançamentos tributários

1.2 DEFINIÇÃO E MODALIDADES DE LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS

Primeiramente, dada a sua importância para o direito tributário, a Constituição Federal em seu art. 146, III, “b”, exige a elaboração de lei complementar para tratar de normas gerais sobre lançamento. Dessa forma, o Código Tributário Nacional (lei ordinária recepcionada como lei complementar) é a responsável por essa regulamentação, detalhando sua definição e função no 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.¹⁴

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 616.

¹⁴ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Analisando o teor do referido artigo, pode-se depreender as finalidades e funções do lançamento tributário, sendo elas: verificação da ocorrência do fato gerador; determinar a matéria tributável; calcular o montante do tributo devido; identificar o sujeito passivo; e propor, caso seja o caso, a aplicação de penalidade cabível. Dessa forma, lançamento tributário nada mais é do que um procedimento administrativo, composto por um conjunto de atos organizados com a finalidade de constituir o crédito tributário.

Sendo um procedimento administrativo, à luz do art. 142 do CTN, é uma atividade privativa da autoridade administrativa, não sendo possível a delegação de seu exercício para particulares, no caso os contribuintes. Ainda, a administração pública possui o dever de efetuar o lançamento, tratando-se de uma atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, através de imposição legal.

Predomina-se o entendimento de que o evento verificado no mundo físico, ocorrido em estrita conformidade com a previsão de lei, onde ocasionaria o surgimento da relação jurídica por imputação normativa. Dessa forma, o fato gerador provocaria o nascimento da relação jurídica tributária, independente de qualquer ato que reconheça a obrigação.

Entretanto, no âmbito do sistema de referência que utilizamos, a simples ocorrência do evento não dá início a relação jurídica tributária entre o fisco e contribuinte, sendo necessária linguagem competente, prescrita por lei, para que ocorra o nascimento da relação. Logo, realizadas as provas prescritas no ordenamento jurídico, dá-se o fato como existente, estando o mesmo apto a irradiar os seus devidos efeitos.¹⁵

A linguagem competente é o discurso linguístico prescrito no sistema jurídico como o adequado ao relato do evento e do vínculo entre os sujeitos da relação jurídica tributária. Ocorrendo a tradução do evento em linguagem competente, o mesmo existirá para o mundo jurídico, pois caso contrário, não sendo possível relatá-lo, será como se nenhum evento houvesse ocorrido.

Logo, o lançamento tributário constitui a obrigação e o crédito tributário, nada surgindo com a simples ocorrência do fato gerador, sequer nasce a obrigação tributária. O lançamento é dotado de eficácia constitutiva, sendo o responsável pelo surgimento da obrigação e o crédito tributário correspondente, atribuindo caráter *ex nunc* ao ato.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 433/434.

Existem no âmbito do direito tributário três modalidades de lançamentos tributários. A primeira denominasse “lançamento de ofício”, possuindo fundamento legal no art. 149, I do Código Tributário Nacional, sendo responsável pela constituição dos tributos que o Fisco já possui conhecimento quanto ao fato gerador, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota. São tributos sujeitos ao lançamento de ofício o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotores (IPVA) e as taxas.

O segundo, chamado de lançamento por declaração, à luz do art. 147 do Código Tributário Nacional, são aqueles em que o sujeito passivo presta a Fazenda Pública as informações minimamente necessárias para a confecção do lançamento, como ocorre no caso do Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE) e o Imposto sobre a Transferência de Bens Imóveis (ITBI).

E por derradeiro, lançamento por homologação, onde, conforme dispõe art. 150 do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo presta informações ao Fisco e paga antecipadamente o tributo baseando-se nos dados informados, como no caso do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e Imposto de Renda – IR.¹⁶ Pode-se argüir que seriam aqueles em que há uma antecipação do pagamento por parte do sujeito passivo quando este entrega a declaração com o seu débito¹⁷.

Com isso, lançamento tributário é o procedimento administrativo exercido pelo ente público com a finalidade de constituir o crédito tributário, trazendo certeza e liquidez ao mesmo, possibilitando a sua execução.

1.3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Primeiramente, à luz da alínea “b”, do inciso III do art. 146 da Constituição Federal, cabe à lei complementar regular obrigação e crédito tributário, sendo este o papel assumido pelo Código Tributário Nacional (lei ordinária recepcionada como lei complementar):

¹⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva. 2010, p. 751-757.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Malheiros, 2010, p. 177.

Art. 146. Cabe à lei complementar:
(...)
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
(...)
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

No âmbito da obrigação tributária, conforme o já disposto no presente capítulo, concretizando-se o fato disposto na regra de incidência, surge uma relação jurídica de conteúdo patrimonial, qual seja, obrigação tributária. A composição do liame obrigacional se dá pela presença de três elementos: i) sujeito ativo; ii) sujeito passivo; iii) objeto.¹⁸

Ao se reconhecer o fato jurídico tributário, necessariamente expresso por meio de linguagem competente, damos por instalado o vínculo obrigacional entre o sujeito passivo e o ativo. Apenas através de linguagem competente é possível transformar fato imponível em fato jurídico tributário. Dessa forma, enquanto imponível, passará a ter plenitude jurídica quando da tradução em linguagem competente, pois antes disso, não passará de um mero evento, sem relevância para o mundo do direito.¹⁹

Sendo o fato imponível traduzido em linguagem competente, nasce a obrigação tributária, dando início ao vínculo existente entre sujeito ativo (Fisco - credor), por imputação normativa, e sujeito passivo (contribuinte – devedor), onde o primeiro possui o direito subjetivo de exigir do segundo o cumprimento de prestação pecuniária. Francisco Carnelutti²⁰ (1955 apud CARVALHO, 2011, p. 617), leciona muito bem sobre a matéria: *“A noção mais ampla e singela de relação jurídica é a de uma relação constituída pelo direito, entre dois sujeitos, com referência a um objeto”*.

O objeto obrigacional aparece como o centro da relação jurídica, possuindo o sujeito ativo o direito subjetivo de exigir prestação pecuniária e, por sua vez, o sujeito passivo o dever jurídico de cumpri-la. Sendo justamente o direito subjetivo do Fisco, o que denomina-se como crédito tributário. O nascimento do crédito tributário, juntamente com a obrigação tributária, se dá com o lançamento tributário, instrumento esse, que confere exigibilidade à obrigação tributária.

Um clássico exemplo desse tipo de situação é na hipótese em que o contribuinte declara apenas parte da renda auferida. Nesse caso, na hipótese de o Fisco não efetuar

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 435.

¹⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 548.

²⁰ **Teoría general del derecho**. Trad. F.X. Ossset, Madrid, Civitas, 1955, p. 184.

lançamento de ofício sobre a diferença não declarada, tal evento (fato imponível) não traduzido em linguagem jurídica competente, seja pela falta de declaração ou de lançamento por parte do Fisco, não entrará no mundo jurídico, inexistindo para o direito tributário. Diante do exposto, definindo obrigação e crédito tributário, poderemos passar a análise da temática da prescrição e decadência tributária em relação a Fazenda Pública, à luz dos princípios da legalidade e segurança jurídica.

2. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO ÂMBITO DO FISCO: ANOTAÇÕES GERAIS

2.1 PRINCÍPIOS INFORMADORES RELEVANTES PARA O ESTUDO MATÉRIA

Os princípios no âmbito do direito tributário existem com a finalidade de proteger o cidadão contra abusos do poder público.²¹ Princípio é uma norma fortemente carregada de valor, onde a mesma exercer significativa influência no ordenamento. Tal termo, no campo do direito, pode ser visto tanto como um limite objetivo quanto um valor.

Conforme ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho²², princípios como valores, são os enunciados prescritivos que afetados pela axiologia, em outras palavras, são normas dotadas de valores que terminam por influenciar grandes porções do ordenamento. Cumpre salientar que se entende por valor, o conjunto de características que determinam a forma como as normas ou indivíduos se comportam e interagem entre si. Desta forma, os valores que fazem parte dos princípios tem a finalidade de nortear o sistema de forma genérica, impondo o que deve ser seguido, como por exemplo, o princípio da segurança jurídica e isonomia.

Já no que diz respeito ao limite objetivo, trata-se de finalidades determinadas, impondo limites objetivos a serem seguidos, como é o da legalidade, onde se impõem um limite objetivo, oferecendo segurança jurídica aos cidadãos, garantindo com que não sejam compelidos a praticar ações diferentes daquelas prescritas em lei.²³

2.1.1 Sobreprincípio da Segurança Jurídica

O primado da segurança jurídica é corolário do Estado Democrático de Direito, assumindo uma posição de sobreprincípio, que para isso, vários princípios foram consubstanciados tanto na Constituição Federal quanto no Código Tributário Nacional, para assegurar a sua existência e aplicação.²⁴

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 33.

²² **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 266.

²³ *Ibidem*, p. 299.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 276.

Leciona sabiamente Paulo de Barros Carvalho²⁵: “a implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação de condutas. Tal sentimento tranqüiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento das ações futuras cuja disciplina conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, lhes dá a garantia do passado. Essa bidirecionalidade passa/futuro é fundamental para que se estabeleça o clima de segurança das relações jurídicas, motivo por que dissemos que o princípio depende de fatores sistêmicos.

Dessa forma, o princípio da segurança jurídica surge como um instrumento para coibir o sentimento de insegurança que o direito possa causar, buscando a segurança jurídica do futuro, para garantir a estabilidade jurídica do presente, que se tornará passado.²⁶ Tendo em vista que o princípio cerne para o presente estudo é o primado da legalidade, passamos a sua análise.

2.1.1.1 Princípio da Legalidade

À luz do disposto na Constituição Federal em seu art. 5, II, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Extrai-se do texto constitucional, que apenas a lei poderá criar direitos, deveres e vedações, estando todos destinatários do dispositivo legal vinculados a ele.

Logo, o princípio da legalidade termina por ser uma garantia constitucional, visando a proteção de todos indivíduos contra atos arbitrários do Estado e particulares. Concedendo liberdade a todos a exercerem condutas, desde que sua proibição não seja prevista em lei. Como mencionado anteriormente, servindo como um limite objetivo às condutas.

Dessa forma, o princípio da legalidade acaba por se tornar um balizador do direito tributário, coibindo qualquer cobrança arbitrária do Estado com relação tributos e seus acessórios, bem como, impondo a obrigatoriedade do recolhimento de tributos e as consequências ao não pagamento dos mesmos pelos contribuintes.

²⁵ **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 146.

²⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 58.

Para Roque Carrazza²⁷, “a cobrança de qualquer tributo pela Fazenda Pública (nacional, estadual e municipal) só poderá ser validamente operada se houver lei que a autorize. O princípio da legalidade é um limite intransponível à atuação Fisco. (...) O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas diante da tributação.”

O primado da legalidade diz respeito apenas quanto a veiculação na forma da lei, não importando contingências ou debates doutrinários sobre a pertinência ou não do veículo introdutor à ordem jurídica. Uma vez que, *a priori*, a lei é portadora de presunção de validade desde o momento de seu nascimento, devendo a sua validade ser discutida pelos mecanismos eleitos pelo ordenamento jurídico como legítimos.²⁸

Conforme os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho²⁹, o princípio da legalidade busca compelir intérpretes como os julgadores, a buscar fundamentação para as suas decisões única e exclusivamente naquelas introduzidas no ordenamento positivo via diploma legal. Dessa forma, caso o conseqüente da norma determinar obrigação de dar, fazer ou não fazer, deverá ser baseado em enunciados selecionados apenas no plano legal.

2.2 DECADÊNCIA

Conforme ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho, o “*direito é linguagem*” e nessa senda, apenas poderá se exigir a obrigação tributária quando o Fisco “converter em linguagem” o débito de seu sujeito passivo. Nesse contexto, surge o lançamento do crédito tributário, possibilitando o sujeito ativo exigir o tributo, determinando quem será o sujeito passivo da obrigação tributária, o montante devido, a matéria e eventual penalidade nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional³⁰.

Com isso, veiculação de tal norma individual e concreta é feita pelo lançamento tributário que, constitui o crédito tributário, tornando-o líquido, certo e exigível. No mesmo

²⁷ **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 172.

²⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 56.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 299.

³⁰ “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.”

sentido, argumenta Geraldo Ataliba³¹: “Ora, este comando é precisamente a vontade do editor da norma. Ele quer que os comportamentos visados pela norma sejam tais ou quais. Quando tal querer genérico e abstrato, temos a norma geral; quando específico e concreto, norma individual.”

Desse modo, existe um prazo para ocorrer tal identificação do sujeito passivo e seu débito por meio de lançamento, formalizando o direito do sujeito ativo. O prazo em questão é o decadencial, se relacionando apenas quanto à faculdade concedida ao Fisco de exercer o seu direito a constituição do crédito tributário.

A decadência surge como consequência da necessidade de lidar com a questão do tempo relacionada ao direito. Tendo em vista que, no transcorrer do tempo, os direitos e deveres não devem perpetuar, sendo obrigação do texto positivado determinar quando os referidos perecerão.

Em regra, a decadência nada mais é do que um instrumento pelo qual se extingue o direito subjetivo (do sujeito passivo da relação tributária), constante em uma relação jurídica de direito material, substantivo ou substancial.³² Nesse mesmo sentido, direito subjetivo no âmbito do direito tributário, refere-se à faculdade do sujeito ativo (fisco) proceder o lançamento tributário. Logo, o instituto da decadência tem como finalidade atacar o direito subjetivo do fisco, ocasionando o seu decaimento e consequentemente impossibilitando a constituição do crédito tributário.

Dessa forma, a decadência termina por surgir em decorrência da omissão do sujeito ativo no exercício de sua faculdade em proceder o lançamento. O prazo para tanto, existe como uma ferramenta de coibir o sujeito ativo a lançar determinado tributo com presteza, impossibilitando a perda do direito de lançar. Logo, à luz dos arts. 150, §4º e 173, I, ambos do Código Tributário Nacional, o prazo para que a Fazenda Pública exerça seu direito é de cinco anos.

Tais dispositivos legais referem-se a determinação do marco inicial para a contagem do prazo decadencial. Existindo duas possíveis situações a partir da análise dos artigos supra mencionados. A primeira, positivada no art. 173, I do Código Tributário Nacional, é a regra geral de decadência, a qual abarca, a princípio, todas as modalidades de lançamento, dispõe que o marco inicial será o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado. Entretanto, à luz do art. 150, §4º do CTN, regra

³¹ **Hipótese de Incidência Tributária.** São Paulo: Editora Malheiros, 2010, p. 28.

³² SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 814.

especial, determina que quando se tratar de tributos sujeitos ao lançamento por homologação o prazo iniciará com o acontecimento do fato gerador.

Ambos dispositivos legais são bastante claros quanto a sua aplicação:

“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.”³³

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados.

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.”³⁴

Dessa forma, quanto a regra geral, não existem grandes problemas em sua interpretação, uma vez que a própria leitura do dispositivo legal não deixa dúvidas quanto a sua aplicabilidade, determinando que o prazo deve iniciar no primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado, salvo na hipótese em que houver decisão definitiva (transitada em julgado) declarando a nulidade por vício formal de lançamento, o prazo decadencial iniciará a partir desse evento. E no que diz respeito a regra especial de decadência, exclusivamente os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o marco inicial será a ocorrência do fato gerador.

Cumprido salientar, feitos os devidos comentários, que a matéria possui inúmeras correntes divergentes quanto a aplicação dos mencionados dispositivos legais, sendo a discussão quanto a Súmula 436 do STJ o objeto principal da presente monografia.

³³ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

³⁴ Ibidem.

2.3 PRESCRIÇÃO

O instituto da prescrição surge em momento imediatamente posterior ao da decadência, quando ocorre a definitiva constituição do crédito tributário pela autoridade administrativa competente. Desta forma, constituindo-se o crédito, dar-se-á início ao prazo para que a Fazenda Pública exercite sua prerrogativa legal de cobrar o crédito tributário, não podendo mais se falar em decadência tributária.

No que diz respeito a prescrição do direito de ação do Fisco, o Código Tributário Nacional é muito claro quanto ao seu prazo, estando o mesmo positivado no *caput* do art. 174 da referida lei:

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

A problemática não surge com relação ao prazo de cinco anos determinado em lei, mas sim no que tange o momento em que se dará o início da contagem do prazo prescricional, uma vez que não há uma definição legal para o que se entende por constituição definitiva do crédito tributário.

O léxico “definitiva”, que exprime a qualidade de que algo não pode ser alterado, não deve ser interpretado de forma absoluta, uma vez que a dinâmica do sistema normativo é de que uma norma jurídica é definitiva enquanto pertencer ao ordenamento. Dessa forma, nem mesmo o próprio Código Tributário Nacional é definitivo.³⁵

Logo, deve-se entender a expressão “lançamento definitivo”, nos termos do art. 174 do CTN, não como um lançamento imutável, mas sim como um lançamento que finalizou o procedimento administrativo e o sujeito passivo foi regularmente notificado. Na mesma linha, afirma Carlos da Rocha Guimarães: “Se até decisões dos Tribunais passadas em julgamento podem ser anuladas (ação rescisória) sem deixarem de ser consideradas definitivas antes dessa anulação, com mais razão se deve considerar o lançamento como definitivo logo que formalizado pela autoridade competente, eis que é ato unilateral,

³⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 152.

dependendo a sua qualidade de definitivo da própria decisão do agente público que o declare como tal”³⁶.

Dessa forma, a expressão “definitiva” deve ser interpretada de forma relativa e não *stricto sensu*, devendo ser considerada apenas como o momento em que o contribuinte é notificado do transitu em julgado de decisão administrativa.

Por outra linha, mas com resultado prático idêntico, Alcides Jorge Costa³⁷ sustentando seu posicionamento com base no inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional³⁸, tendo em vista que as reclamações e recursos no processo administrativo suspendem a exigibilidade do crédito tributário, logo, se a exigibilidade pode ser suspensa, o crédito é exigível e conseqüentemente definitivamente constituído. Sendo assim, para Alcides Costa, o lançamento tributário que constitui o crédito tributário de forma definitiva.

Com isso, prescrição nada mais é do que a perda do direito de ação do Fisco para cobrar o crédito tributário constituído de maneira definitiva. Sendo que, no momento em que terminar o prazo de cinco anos previstos em lei, a administração pública não poderá mais cobrá-lo.

2.4 DISTINÇÃO ENTRE DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

Para uma melhor compreensão da definição de cada um dos institutos, se faz necessária uma diferenciação entre decadência e prescrição, para que então se possa entrar no tema principal da presente monografia.

A estabilização das relações jurídicas com relação ao tempo, por decorrência da inércia dos sujeitos interessados, é conseqüência direta da aplicação do princípio fundamental da segurança jurídica e conseqüentemente a estabilidade das relações jurídicas, uma vez que impossibilita que uma relação jurídica se perpetue no tempo³⁹.

Neste cenário, surgem os institutos da decadência e prescrição, constituindo matéria de ordem pública, tornando-se ferramenta jurídica capaz de ser conhecida a

³⁶ GUIMARÃES, Carlos da Rocha. **Crédito tributário e prescrição**. In: Caderno de pesquisas tributárias n. 1. Coord. Ives Granda da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

³⁷ COSTA, Alcides Jorge. **Da extinção das obrigações tributárias**. Tese de Titular apresentada na FDUSP. São Paulo: FDUSP, 1991.

³⁸ “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”.

³⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 814.

qualquer tempo e em qualquer estância. Como explica Eurico de Santi⁴⁰: “decadência e prescrição não são formas de se fazer justiça. São formas concretas que o direito encontrou para conviver com esse deus tão poderoso: o tempo”.

Tais institutos surgem como formas de extinguir o crédito tributário (prescrição) ou impossibilitar o nascimento da obrigação tributária (decadência). Hipóteses em que o Fisco não providenciou os meios necessários para a constituição da obrigação tributária ou a cobrança do crédito tributário. Sendo assim, a decadência está relacionada a extinção de um direito e a prescrição a uma pretensão de exercer o direito.

Dessa forma, não se pode confundir os institutos da decadência e prescrição, uma vez que a prescrição sempre estará relacionada a pretensão de buscar o exercício do direito e a decadência estará relacionada ao direito em si.

Diante do exposto, o lançamento tributário é o marco divisor entre a decadência e a prescrição. Uma vez que é o responsável pela constituição do crédito tributário, cessando-se a cogitação de decadência, passando a fluir o prazo prescricional. Logo, a prescrição sucede, imediatamente, a decadência no tempo. Com isso, torna-se clara a diferenciação entre as ferramentas responsáveis pela impossibilidade da perpetuação das relações jurídicas. Feitas tais considerações podemos passar para o assunto principal, qual seja, análise crítica a Súmula 436 do STJ.

⁴⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário – aspectos teóricos, práticos e análise das decisões do STJ**. São Paulo n.62: Revista Dialética de Direito Tributário, 2002, p. 36.

3. ABORDAGEM CRÍTICA A SÚMULA 436 DO STJ

3.1 DECADÊNCIA NO ÂMBITO DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO: ANOTAÇÕES GERAIS

Conforme o exposto no capítulo 1º, o lançamento por homologação, conhecido também como “auto-lançamento” por algumas correntes doutrinárias, é aquele em que o obrigado presta informações ao Fisco por meio de declaração, realizando o pagamento do montante informado em seu respectivo vencimento, à luz de legislação própria para cada tributo.

Deste modo, ocorre a apuração e o prévio recolhimento do tributo pelo contribuinte, não havendo intervenção prévia do ente público. Efetivando-se tais procedimentos, o fisco poderá homologar expressamente, caso seja constatada a exatidão do montante apurado com a declaração do sujeito passivo. Entretanto, não havendo a fiscalização do Fisco, à luz do §4º do art. 150 do CTN, em um lapso temporal de cinco anos, haverá a homologação tácita, ressalvados os casos em que entende-se pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN.

Justamente, um dos principais pontos controvertidos sobre a matéria, vem a ser qual dispositivo do Código Tributário Nacional aplica-se aos casos em que o contribuinte deixa de antecipar o tributo sujeito ao lançamento por homologação, apenas entregando a declaração tributo devido.

Conforme o capítulo anterior, o Código Tributário Nacional possui dois mandamentos jurídicos que visam regular o prazo decadencial do direito do fisco de efetuar o lançamento tributário, sendo eles o §4º do art. 150 e o inciso I do art. 173. Quanto ao primeiro, o prazo para a homologação do crédito tributário será de cinco anos a contar do fato gerador, havendo homologação pelo ente público, extingue-se definitivamente crédito. Já no que diz respeito ao segundo dispositivo jurídico, o Fisco possui o prazo de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado para lançar o crédito tributário, constituindo-o.

Cumprе salientar, que embora os dispositivos jurídicos parecem dispor sobre momentos diversos, um mencionando sobre prazo para homologação e o outro sobre o prazo para a constituição do crédito tributário, ambos ocupam o mesmo espaço de tempo.

Ou seja, apenas um dos mencionados dispositivos poderá ser aplicado a cada hipótese e nunca cumulativamente.

Na hipótese do art. 150, o contribuinte prestará as devidas informações ao fisco, efetuando o recolhimento antecipado do tributo, conforme prevê o ordenamento tributário, devendo aguardar a homologação pelo ente público em um prazo de até cinco anos, tendo em vista que, durante esse período, sendo cabível, o fisco poderá promover lançamento *ex officio* (lançamento suplementar) sobre a diferença não recolhida previamente pelo sujeito passivo, à luz do art. 149 do CTN.

Sendo que na hipótese prevista no art. 173, caso o fisco não efetue o lançamento tributário em um prazo de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte ao que ele poderia ter sido realizado, seu direito perecerá, não sendo mais devido pelo contribuinte o pagamento do respectivo tributo.

Os Tribunais, sempre aplicaram diferentes entendimentos com relação ao marco inicial para a contagem de prazo nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, acabando por acarretar em uma insegurança jurídica gravíssima. Note-se, que na hipótese de o fato gerador do tributo ocorrer em dezembro, praticamente não importaria se a contagem decadencial ocorresse a partir de seu acontecimento ou no primeiro dia do exercício seguinte (01 de janeiro). Entretanto, considerando-se que o fato gerador tenha ocorrido em janeiro, o prazo decadencial tanto poderia ser de cinco anos a partir de sua ocorrência, quanto praticamente seis anos, levando-se em conta que o prazo poderia iniciar-se apenas no primeiro dia do exercício seguinte.

A problemática que será analisada no presente capítulo, surge com relação a determinação do marco inicial quando não ocorre o pagamento antecipado do tributo pelo contribuinte, mas a declaração é entregue, ensejando a edição da Súmula 436 do STJ, conforme se passa a expor.

3.2 ENTENDIMENTO ADOTADO PELO STJ

O Egrégia Corte diferencia o tratamento de três situações: i) aquelas em que o contribuinte antecipa o pagamento do tributo; ii) aquelas em que o sujeito passivo apenas entrega a declaração sem o prévio recolhimento; iii) aquelas em que o sujeito passivo não antecipa o pagamento e nem entrega a declaração.

Na hipótese em que nos interessa, qual seja, aquela em que o contribuinte não antecipa o pagamento do tributo, mas entrega a declaração de débito perante a Fazenda Pública, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que o crédito tributário é constituído com a entrega da declaração, editando inclusive a Súmula 436: “*A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco*”.

Assim, com a entrega da declaração pelo obrigado, considera-se como constituído o crédito tributário, eliminando o prazo decadencial, possibilitando a direta inscrição em dívida ativa do devido pelo contribuinte, afastando a necessidade de efetuar lançamento *ex officio* por parte da Fazenda Pública para a constituição do crédito.

Nessa senda, segue trecho de ementa extraída de julgado do Superior Tribunal de Justiça:

A hipótese trata de ausência de recolhimento aos cofres públicos de valores referentes ao ICMS apurados e declarados pelo próprio contribuinte, ou seja, a simples apresentação das Declarações do ICMS e do Movimento Econômico - DIME já constituiu definitivamente o crédito tributário, sendo desnecessária qualquer outra providência por parte da autoridade administrativa, nos termos do enunciado 436 da Súmula deste Superior Tribunal de Justiça, não se exigindo, por conseguinte, o trânsito em julgado do processo administrativo para que seja deflagrada a ação penal.⁴¹

Na visão do STJ, a declaração de débito entregue pelo obrigado sem a antecipação do respectivo pagamento, nada mais é do que uma confissão de dívida apresentada pelo contribuinte. O que autorizaria o Fisco a inscrever o débito declarado em dívida ativa, podendo executá-lo sem o devido lançamento.

A Egrégia Corte fundamentou a edição da Súmula 436 a partir de uma referência legislativa, qual seja, o Decreto-lei n. 2.124/84, dispondo em seu art. 5º o que segue:

Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.⁴²

⁴¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial. Matéria Tributária. HC 278248. Relator Ministro Jorge Mussi. Quinta Turma. 12 de setembro de 2014.

⁴² BRASIL. Decreto - Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984.

O próprio Decreto-lei determina que o documento entregue como obrigação acessória constitui confissão de dívida, podendo, na hipótese de não haver recolhimento antecipado do tributo, ser inscrito em dívida ativa para posterior execução fiscal, retirando o caráter privativo, concedido pelo CTN, do lançamento, possibilitando com que o contribuinte possa constituir o crédito tributário.

Dessa forma, seria suprimido o prazo decadencial, passando a contar o prazo prescricional nos termos do art. 174 do CTN, possuindo a administração pública cinco anos, a partir da “constituição definitiva do crédito”, para cobrá-lo via processo judicial.

Com isso, conclui-se que para a Egrégia Corte, o objeto passível de homologação e cerne da relação tributária entre o Fisco e contribuinte, no âmbito dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, é o pagamento antecipado. Sendo esse, fator predominante para a determinação do marco inicial para a contagem do prazo decadencial para o tanto Fisco efetuar o lançamento *ex officio*, quanto para efetuar a homologação.

3.3 ANÁLISE CRÍTICA AO ENTENDIMENTO DO STJ

O Superior Tribunal Justiça, editando a Súmula 436 conforme o mencionado no sub capítulo anterior, entende que o obrigado é o responsável pelo lançamento, ou seja, responsável pela definitiva constituição do crédito tributário. Tal postura assumida pelo STJ, torna-se equivocada quando analisada com maior rigor.

Primeiramente, o entendimento de que a constituição crédito se dará com a entrega da declaração do contribuinte no âmbito dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, viola o disposto no “*caput*” do art. 142 do Código Tributário Nacional, o qual determina que a autoridade administrativa possui competência privativa para a constituição do crédito tributário.

A Constituição Federal em seu art. 146, inciso III, alínea “b”, determina claramente que disposições gerais sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência, serão objetos apenas de lei complementar. Ora, o Código Tributário Nacional, mesmo que originariamente instituído como lei ordinária, posteriormente foi recepcionado como lei complementar, pela Constituição Federal de 1988, justamente para ocupar a posição como responsável pela regulamentação das citadas matérias.

A Egrégia Corte assumindo tal posicionamento, fundamentando-se em um Decreto – lei, viola o princípio da legalidade, uma vez que está aplicando dispositivo legal

inconstitucional por versar sobre matéria exclusiva de lei complementar. Não foi por acaso que a Constituição Federal determinou que “cabe a lei complementar” regular o lançamento tributário. A finalidade dessa disposição, foi a de impossibilitar com que qualquer mecanismo legal pudesse regulamentar as matérias que o constituinte considerou como essenciais para o direito tributário, uma vez que para a lei complementar ser aprovada exigisse um grau de complexidade maior para a sua aprovação no legislativo (maioria absoluta).

Conforme o disposto no sub capítulo 1.2, no âmbito do sistema de referência que utilizamos, a simples ocorrência do evento não dá início a relação jurídica tributária entre o fisco e contribuinte, sendo necessária linguagem competente (lançamento), prescrita por lei, para que ocorra o nascimento da relação. Logo, realizadas as provas prescritas no ordenamento jurídico, dá-se o fato como existente, estando o mesmo apto a irradiar os seus devidos efeitos.⁴³

Logo, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, considera-se como linguagem competente para a constituição crédito tributário, e sua simultânea extinção, a homologação (lançamento) pelo Fisco das informações prestadas pelo contribuinte e o recolhimento antecipado do tributo apurado. Uma vez que ela, é a linguagem competente responsável pela subsunção do evento em fato jurídico.

Cumprido salientar, que não se pode ser induzido ao erro pela contradição cometida pelo legislador quando dispôs, no §4º do art. 150, que considera homologado o lançamento espirado o prazo de cinco anos para a Fazenda Pública se pronunciar, tratando como se o lançamento houvesse sido efetuado pelo contribuinte. O *caput* do referido dispositivo legal deixa muito claro que o lançamento se dará pela homologação, sendo tal conduta privativa da autoridade administrativa, impossibilitando a interpretação de que o lançamento se dará com a entrega da declaração pelo contribuinte. Uma vez que se trata de “lançamento por homologação” e não “homologação de lançamento”⁴⁴.

Nessa linha, à luz do *caput* do art. 150, a autoridade administrativa é o sujeito competente para homologar a atividade exercida pelo sujeito passivo. E não poderia ser de outra forma, pois o lançamento é procedimento administrativo vinculado e obrigatório, à luz do parágrafo único do art. 142 do CTN. Conforme o art. 3º do CTN, a vinculação do

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 433/434.

⁴⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 567.

ato administrativo, deve ser submetida a regras claras e objetivas, pois, caso não seja dessa forma, a legalidade no plano concreto de aplicação do direito será comprometida.⁴⁵

Daniel Peixoto⁴⁶ aponta a vinculação plena exigida pelo art. 3º do CTN, indicando a ausência de discricionariedade em uma trílice dimensão: I) não há opção quanto a cobrança ou não do crédito; II) não há opção quanto ao procedimento; III) não há opção quanto ao conteúdo do crédito tributário objeto da atividade administrativa. Logo, no âmbito dos atos vinculados, não há espaço para dúvida, pois se caso houvesse, se trataria de discricionariedade e não de ato administrativo vinculado.⁴⁷

Ainda, segundo entendimento de Celso Antônio Bandeira de Mello⁴⁸, ato vinculado é aquele “*em que, por existir prévia e objetiva tipificação legal do único possível comportamento da Administração em face de situação igualmente prevista em termos de objetividade absoluta, a Administração ao expedi-lo não interfere com apreciação subjetiva alguma*”. Ou seja, ato vinculado é aquele em que a lei não permite liberdade para interpretações diante de um determinado caso concreto.

Na modalidade de lançamento por homologação, a constituição definitiva do crédito, sempre ocorrerá no instante em que a autoridade competente tomar conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte, homologando-a. Dessa forma, a constituição definitiva do crédito tributário e a sua conseqüente extinção, ocorrerão de forma simultânea conforme dispõe o § 1º, do art. 150, do CTN:

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

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

Logo, a constituição definitiva do crédito tributário se dará pela homologação da autoridade administrativa, e não pela entrega da declaração de débito pelo contribuinte conforme afirma a Egrégia Corte. A entrega da declaração pelo obrigado nada mais é do

⁴⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 216.

⁴⁶ **Competência administrativa na aplicação do direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 153 e 158-193.

⁴⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 211.

⁴⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 203.

que uma obrigação acessória, e caso confundida com uma confissão de dívida que automaticamente constituirá o crédito tributário, acarretará em uma situação muito prejudicial ao contribuinte, bem como ofensa ao primado da segurança jurídica onde o STJ age de forma arbitrária não respeitando os tramites legais.

Além do mais, no momento em que o crédito tributário está constituído, passa-se a correr o prazo prescricional, não possibilitando com que o contribuinte possua contraditório no âmbito administrativo, conforme versa o art. 174 do Código Tributário Nacional: “*Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva*”. Com isso, adotando o entendimento do STJ, que com o recebimento da GIA/DCTF ou outro documento equivalente pela Fazenda Pública, constitui-se definitivamente o crédito tributário, o prazo decadencial disposto no § 4º, do art. 150, do CTN, estaria sendo suprimido.

Não se pode confundir, a norma individual e concreta produzida pelo contribuinte com o lançamento efetuado pelo Fisco com o procedimento de formalização realizado pelo ente público com a finalidade de constituir o crédito tributário. Uma vez que, havendo divergência no crédito tributário apurado pelo contribuinte, compete a Fazenda Pública ajustar o que encontra-se em desconformidade com a realidade, nos moldes do art. 149 do CTN:

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

(...)

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

(...)

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

Dessa forma, na hipótese de o obrigado apenas entregar a declaração de débito sem o pagamento antecipado do tributo apurado, conforme o próprio Código Tributário Nacional disciplina em seu art. 149, a autoridade administrativa deve efetuar lançamento *ex officio* do valor apurado e não pago. Para dessa forma, constituir o crédito tributário, concedendo-lhe certeza, liquidez e exigibilidade para posteriormente poder ser executado pelo ente público.

Adotando-se essa linha, respeitam-se todos os preceitos legais quanto ao lançamento por homologação, tendo em vista que, exercendo o disposto no art. 149 quando

não houver o pagamento antecipado do tributo, a autoridade administrativa, dotada de competência exclusiva para efetuar o lançamento tributário (art. 142 do CTN), o efetuará sobre o montante não recolhido, bem como o crédito será constituído pelo único mecanismo que possui prerrogativa legal para tanto, o lançamento tributário.

CONCLUSÃO

Os institutos da decadência e prescrição tributária, a luz da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, surgem como importantes mecanismos reguladores da relação entre o Fisco e o contribuinte, impossibilitado com que os direitos e deveres se perpetuem no tempo através da determinação do seu perecimento.

O principal princípio norteador dos mencionados institutos jurídicos, é o sobreprincípio da segurança jurídica. O referido primado possui a finalidade de conceder estabilidade nas relações jurídicas por meio de inúmeros princípios, tendo como princípio cerne para o presente estudo o primado da legalidade, surgindo como um balizador do direito tributário, coibindo qualquer cobrança arbitrária do Estado com relação tributos e seus acessórios, bem como, impõe a obrigatoriedade do recolhimento de tributos e as consequências ao não pagamento dos mesmos pelos contribuintes. Exigindo dessa forma que qualquer obrigação de dar, fazer ou não fazer, seja baseada em enunciados selecionados apenas no plano legal.

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça, com relação a hipótese em que o contribuinte não antecipa o pagamento do tributo, mas entrega a declaração de débito perante a Fazenda Pública, no âmbito dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, pacificou o entendimento de que o crédito tributário é constituído com a entrega da declaração, editando inclusive a Súmula 436: *“A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco”*.

Tendo em vista que tal entendimento fundamenta-se em um Decreto-lei, houve clara violação da Constituição Federal, mais precisamente em seu art. 146, III, “b”, onde dispõe que apenas lei complementar poderá determinar considerações gerais sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária. Se não bastasse tal argumento, entendendo que o contribuinte constitui o crédito tributário com a entrega da declaração, a Egrégia Corte viola o disposto no art. 142 do CTN, o qual determina que o lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa, não podendo delegá-la ao contribuinte.

Portanto, conforme o próprio art. 150, §4º c/c art. 149 do CTN dispõem, na hipótese de apenas ocorrer a entrega da declaração de débito, sem o pagamento antecipado do tributo apurado, quando se tratar de tributo sujeito ao lançamento por homologação,

deve o Fisco efetuar lançamento *ex officio* sobre valor não recolhido, para a definitiva constituição do crédito, concedendo-lhe certeza, liquidez e exigibilidade, para então possibilitar a execução do montante devido.

BIBLIOGRAFIA

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Editora Malheiros, 2010.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 1993.
- BRASIL. Decreto - Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984.
- _____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.
- _____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial. Matéria Tributária. HC 278248. Relator Ministro Jorge Mussi. Quinta Turma. 12 de setembro de 2014.
- CARNELUTTI, Francisco. **Teoria general del derecho**. Trad. F.X. Osset, Madrid, Civitas, 1955.
- CARRAZZA, Roque. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros, 1999.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1999.
- _____. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2011.
- COSTA, Alcides Jorge. **Da extinção das obrigações tributárias**. Tese de Titular apresentada na FDUSP. São Paulo: FDUSP, 1991.
- GUIMARÃES, Carlos da Rocha. **Crédito tributário e prescrição**. In: Caderno de pesquisas tributárias n. 1. Coord. Ives Granda da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- _____. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010.
- PEIXOTO, Daniel. **Competência administrativa na aplicação do direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva. 2010.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Decadência e prescrição no direito tributário – aspectos teóricos, práticos e análise das decisões do STJ**. São Paulo n.62: Revista Dialética de Direito Tributário, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.