

## A DECADÊNCIA E A PRESCRIÇÃO NOS LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS POR HOMOLOGAÇÃO

Rodrigo Oliveira Ragni de Castro Leite

Graduado em Direito pela Universidade Braz Cubas (2002), é especialista em Direito Tributário pela Pontífica Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP - COGEAE (2007), e Mestre em Direitos Difusos e Coletivos pela Universidade Metropolitana de Santos - Unimes (2015). Atualmente é procurador jurídico da Prefeitura Municipal de Ilha Comprida/SP, advogado, e professor nos cursos de Graduação em Direito da Faculdade Peruíbe – FPbe e das Faculdades Integradas do Vale do Ribeira - FVR. [rragni@terra.com.br](mailto:rragni@terra.com.br)

**RESUMO:** Conforme pauta o art. 150, do Código Tributário Nacional, temos que os tributos sujeitos ao lançamento por homologação observam sistemática na qual o sujeito passivo apura o tributo, presta informações ao Fisco e detém a obrigação de antecipar o pagamento, sob condição resolutória de ulterior homologação pelo ente tributante. Por seu turno, sabe-se que tal lançamento pode ser alterado pelo próprio sujeito passivo antes da manifestação do Fisco, o que se dá, no mais das vezes, mediante retificação da declaração anterior. Noutro prisma, a decadência, que extingue o crédito tributário (art. 156, V, do CTN), impede que o Fisco promova o lançamento do tributo, ainda que de ofício e em substituição ou complementação à lançamento por homologação, sendo que o lapso decadencial é de 05 anos (art. 150, § 4º, e 173, ambos do CTN). Por seu turno, a prescrição tributária, pautada no art. 156, V, do CTN, também extingue o crédito tributário, sendo que o Fisco possui o lapso de 05 anos para a promoção da execução fiscal (art. 174, do CTN). Mostra-se, portanto, deveras importante investigar como se opera a contagem destes lapsos temporais em tal sistemática de lançamento tributário quando haja a retificação do lançamento por homologação pelo sujeito passivo, pois que o Fisco possui a informação da primitiva declaração que, posteriormente, foi retificada pela inovadora informação. No presente trabalho, após contextualizar os aspectos ventilados alhures, debatemos a temática de sorte a externar nossa posição sobre o assunto, pautando aquele que, em nosso ver, se afigura como termo *a quo* do lapso decadência e do prazo prescricional nas hipóteses em que existente lançamento por homologação retificado, isto é, quando ocorre inicial informação que posteriormente é retificada.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito Tributário. Lançamento por homologação. Retificação do lançamento. Decadência. Prescrição.

**ABSTRACT:** As per art. 150, of the National Tax Code, we have that the taxes subject to the release by homologation observe systematically in which the taxpayer calculates the tax, provides information to the Tax Office and holds the obligation to anticipate the payment, subject to a condition of further approval by the taxing entity. In turn, it is known that such release can be changed by the taxable person before the manifestation of the Treasury, which is more often than not through rectification of the previous statement. In another perspective, the tax prescription, based on art. 156, V, of the CTN, extinguishes the tax credit, and the Treasury has 5 years to promote tax enforcement (article 174 of the CTN). In turn, the decay, which also extinguishes the tax credit, prevents the tax authorities from promoting the release of the tax (art. 156, V, CTN), and its term is also 5 years (article 150, § 4, and 173, both from CTN). It is, therefore, very important to investigate how the counting of these temporal lapses in such a tax release system is carried out when there is rectification of the release by homologation by the taxable person, since the Treasury has the information of the original declaration that was subsequently rectified by the innovative information. In the present work, after contextualizing the aspects ventilated elsewhere, we discuss the subject of luck to express our position on the subject, guiding the one that, in our view, appears as the term a quo of the lapse of decadence and the prescriptive period in the hypotheses where it exists release by rectified type-approval, that is, when initial information is subsequently rectified.

**KEYWORDS:** Tax Law. Release by homologation. Rectification of the launch. Decadence. Prescription.

## INTRODUÇÃO

Os tributos cujo lançamento se dá por homologação (art. 150, do Código Tributário Nacional – CTN) são aqueles onde o sujeito passivo apura o *quantum debeatur* do tributo, presta as respectivas informações ao sujeito ativo, e ainda detém a obrigação de antecipar o pagamento da exação. O sujeito ativo, por seu turno, possui o lapso de 05 anos para homologar dito lançamento, o que pode se dar expressa ou tacitamente, ou neste período promover o lançamento de imposto residual.

Todavia, a jurisprudência pátria, ao contrário do que a pauta normativa pode fazer supor em primeiro momento, indica que o *quantum debeatur* apurado pelo sujeito passivo em lançamento por homologação pode, em hipótese de não pagamento, ser imediatamente inscrito em dívida ativa e ensejar a expedição de certidão de dívida ativa que, por ser título executivo extrajudicial, poderá amparar uma execução fiscal. Logo, por tal prisma desnecessária a homologação, pelo Fisco, do quanto apurado pelo sujeito passivo da exação. Em que pese o ventilado, pode o sujeito passivo retificar sua declaração prestada primitivamente, de tal sorte que, hipoteticamente, poderá, por exemplo, indicar que o valor devido a título do tributo é maior que aquele anteriormente declinado.

Cumpra anotar que a decadência e a prescrição são formas de extinção do crédito tributário (art. 156, V, do CTN), de sorte que a Fazenda Pública possui 05 anos para a efetivação do lançamento e lapso de 05 anos para a promoção da execução fiscal (art. 174, do CTN). Tal sistemática implica, entretanto, em debate deveras importante na medida em que a contagem do prazo da decadência e do lapso prescricional assumem nuances interessantes no autolancamento, notadamente quando há a prestação de informações pelo sujeito passivo e a retificação das mesmas. Necessário se investigar, desta feita, qual a sistemática de contagem e o momento do termo inicial destes institutos.

Nesta senda, no presente investigaremos qual haveria de ser o marco decadencial e prescricional inicial nestas hipóteses de retificação, o que se dará após verificarmos os conceitos basilares sobre a matéria.

### **1 – Superficiais Anotações Sobre o Crédito Tributário e o Autolancamento**

Pelo conteúdo do art. 139 do Código Tributário Nacional – CTN o crédito tributário é distinto da obrigação tributária mas dela decorre e possuem a mesma natureza.

Com efeito, concretizado o fato gerador nasce a obrigação tributária<sup>1</sup> (relação jurídico-tributária), mas o Fisco não pode exigir o pagamento da exação tão somente com base nesta obrigação, pois que torna-se necessário que seja transformada em um crédito tributário.

E a constituição deste crédito é feita mediante o lançamento, que é ato administrativo totalmente vinculado à lei e destinado a liquidar aquela obrigação tributária ainda ilíquida (art. 142 do CTN).

O lançamento da exação (obrigação tributária principal) deve observar a legislação aplicável no momento da concretização do fato gerador da obrigação correspondente (art. 144, do CTN), ao passo que o atinente aos aspectos formais, isto é, no que diz respeito à parte simplesmente procedimental do lançamento, aplica-se à legislação vigente no momento do lançamento (art. 144, § 1º, CTN).

Existem 03 modalidades de lançamento, quais sejam o lançamento de ofício (art. 149, do CTN - feito por iniciativa da autoridade administrativa, independente de qualquer colaboração do sujeito passivo), o lançamento por declaração (art. 147, do CTN – feito pelo Fisco após declaração prestada pelo contribuinte ou por terceiro), e o lançamento por homologação (art. 150 do CTN).

O autolancamento, ou lançamento por homologação, é aquele no qual a legislação prevê que cabe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no

---

<sup>1</sup> O *Codex* tributário encerra que a obrigação tributária principal é alusiva a um tributo, ao passo que a obrigação tributária acessória se trata de uma obrigação de fazer ou não fazer algo em benefício do Fisco, de sorte que o mesmo possa aferir a correção da apuração e pagamento de tributos.

que concerne a sua determinação. Desta forma, compete ao sujeito passivo verificar o *quantum* devido a título de tributo e efetivar o pagamento do mesmo, sob a condição de ulterior homologação pelo Fisco.

Em que pese tal colocação, temos que a autoridade administrativa homologa a apuração do montante efetivado pelo sujeito passivo, e não o valor eventualmente pago pelo mesmo. Tal assim se dá pois que, evidentemente, pode o sujeito passivo apurar o montante do tributo, informar ao sujeito ativo, mas não efetivar o pagamento devido.

Cumprе ventilar, ademais, que acaso a lei não preveja outro prazo o sujeito ativo terá o lapso de 05 anos para homologar a informação prestada pelo sujeito passivo (art. 150, § 4º, CTN). Nesta sistemática, portanto, o pagamento antecipado feito pelo sujeito passivo extingue o crédito tributário sob a condição resolutória de posterior homologação, pelo que tal somente se tornará definitiva quando o ato homologatório do lançamento for efetivado (art. 156, VII, CTN), ou, na ausência de manifestação deste, quando sobrevier a homologação tácita (art. 150, § 4º, CTN).

## **2 – A Percepção Jurisprudencial Acerca das Informações Prestadas e do não Pagamento quando do Lançamento por Homologação**

A percepção do conteúdo do art. 150, do CTN, somada a constatação de que o lançamento deve ser efetivado pela autoridade administrativa competente, o que inclui a homologação no autolancamento, e acrescida ainda da perspectiva de que o lançamento de ofício é substitutivo de qualquer outra modalidade de lançamento quando sobrevier erro ou equívoco, nos leva a uma constatação lógica.

Esta milita na percepção de que quando do autolancamento, e na hipótese de inadimplemento do tributo pelo sujeito passivo, deve o Fisco homologar o lançamento efetivado e notificar o sujeito passivo para que este realize o pagamento, acrescido de multa, juros e correção monetária. Se ainda assim não houver o pagamento poderia o sujeito ativo inscrever o débito em dívida ativa e, posteriormente, propor ação de execução fiscal sustentada em certidão de dívida ativa.

Na hipótese de o sujeito ativo observar divergência entre a obrigação tributária e o autolancamento efetivado, competiria ao mesmo efetivar o lançamento de ofício da diferença por ele apurada.

Esta compreensão lógica, entretanto, não prevaleceu na jurisprudência, pois que o Eg. STJ, em julgamento afeito a sistemática de recursos repetitivos, compreendeu que o Fisco pode, diretamente, inscrever em dívida ativa o montante que foi declarado mas não quitado pelo contribuinte e, então, desde logo promover a execução fiscal, sendo, desta maneira, prescindível homologação ou notificação do mesmo:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08). 2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (STJ - REsp 1101728 / SP – 1ª Seção – Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI - DJe 23/03/2009)

Aliás, tal julgado, que ainda referenda o entendimento pacífico do Eg. STJ<sup>2</sup>, mereceu a redação de verbete sumular, qual seja o de nº 436 desta Corte:

A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco.

Em face do declinado claro se torna, ainda que possam subsistir vozes contrárias, que tal resultado de aplicação do Direito prevalece.

Não por outro motivo é que se reconheceu no Eg. STJ, também em regime de recurso repetitivo cujo entendimento ainda hoje é válido, que a prescrição possui como termo inicial, nos tributos sujeitos ao autolancamento onde houve a informação prestada pelo sujeito passivo da exação, a data de vencimento da exação.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO DE O FISCO COBRAR JUDICIALMENTE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO POR ATO DE FORMALIZAÇÃO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE (*IN CASU*, DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS). PAGAMENTO DO TRIBUTO DECLARADO. INOCORRÊNCIA. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DECLARADA. PECULIARIDADE: DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS QUE NÃO PREVÊ DATA POSTERIOR DE VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, UMA VEZ JÁ DECORRIDO O PRAZO PARA PAGAMENTO. CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL

<sup>2</sup> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ENTREGA DA DECLARAÇÃO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SÚMULA 436/STJ. 1. O acórdão recorrido consignou que "o crédito torna-se exigível a partir da formalização da confissão, podendo, inclusive, ser inscrito em dívida ativa independentemente de procedimento administrativo, desde que a cobrança se dê pelo valor declarado". 2. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, é despicienda a instauração de prévio processo administrativo ou notificação para que haja a constituição do crédito tributário, tornando-se exigível a partir da declaração feita pelo contribuinte. 3. Esse entendimento foi consolidado com a edição da Súmula 436/STJ que dispõe: "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco". 4. Agravo Interno não provido. (STJ - AgInt nos EDcl nos EDcl no REsp: 1595866 PR 2016/0091237-3 – 2 Turma - Relator Ministro HERMAN BENJAMIN - DJe 13/09/2017)

A PARTIR DA DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. 1. O prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário conta-se da data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada (mediante DCTF, GIA, entre outros), nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que, não obstante cumprido o dever instrumental de declaração da exação devida, não restou adimplida a obrigação principal (pagamento antecipado), nem sobreveio quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 658.138/PR, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministra Eliana Calmon, julgado em 14.10.2009, DJe 09.11.2009; REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008; e AgRg nos EREsp 638.069/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 25.05.2005, DJ 13.06.2005). 2. A prescrição, causa extintiva do crédito tributário, resta assim regulada pelo artigo 174, do Código Tributário Nacional, verbis: "Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I - pela citação pessoal feita ao devedor; I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005) II - pelo protesto judicial; III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor." 3. A constituição definitiva do crédito tributário, sujeita à decadência, inaugura o decurso do prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário. 4. A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza prevista em lei (dever instrumental adstrito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação), é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008). 5. O aludido entendimento jurisprudencial culminou na edição da Súmula 436/STJ, verbis: "A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco." 6. Consequentemente, o *dies a quo* do prazo prescricional para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário declarado, mas não pago, é a data do vencimento da obrigação tributária expressamente reconhecida. (...)19. Recurso especial provido, determinando-se o prosseguimento da execução fiscal. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (STJ - REsp 1120295 / SP 2009/0113964-5 – 1ª Seção – Rel. Min. LUIZ FUX - DJe 21/05/2010)

Ao menos, portanto, guardou-se lógica na aferição do termo inicial do lapso prescricional nos casos ora tratados com a compreensão anteriormente ventilada e que reconhece a desnecessidade de o Fisco praticar, quando o sujeito passivo presta as informações pertinentes a apuração do crédito tributário mas não o paga, qualquer ato adicional para exercer seu direito à cobrança.

### **3 – Da Decadência e da Prescrição nos Tributos sujeitos ao Lançamento por Homologação em Caso de Retificação da Primitiva Declaração pelo Sujeito Passivo**

No autolancamento, se não ocorreu o pagamento antecipado e tão somente houve a prestação de informações do sujeito passivo sobre o tributo devido ao Fisco, este deve homologar e inscrever o crédito como dívida ativa, ou ainda, se o caso, efetivar o lançamento do que faltar acaso constata divergência.

Se, contudo, o Fisco não agir desta forma o direito de lançar estará extinto pela decadência, conforme dispõe o art. 150, § 4º, do CTN, no prazo de cinco anos a contar da data do fato gerador.

Também subsistirá a prescrição do *quantum debeatur* informado pelo sujeito passivo, em 05 anos, conforme pauta o art. 174, do CTN.

Significa, então, que quando o sujeito passivo, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, presta a declaração, automaticamente inicia-se o prazo tanto decadencial, para o Fisco efetivar lançamento de ofício de montantes que eventualmente deveriam ter sido incluídos no lançamento feito pelo sujeito passivo e não o foram, quanto prescricional, pois que se o lançamento está correto, mesmo na óptica do Fisco, cumpre apenas que o mesmo, diante do não pagamento, inscreva-o em dívida ativa, extraia a CDA e execute judicialmente o crédito. Vejamos, todavia, os fundamentos para tais afirmativas.

No caso lançamento por homologação (art. 150, do CTN), se não ocorreu o pagamento antecipado e não houve no momento oportuno a prestação de informações do sujeito passivo sobre o tributo devido ao Fisco, o lapso decadencial se conta com base no art. 173, I, do CTN<sup>3</sup>, de forma que se o Fisco não observar tal aspecto o direito de lançar estará extinto pela decadência, conforme dispõe o art. 150, § 4º, do CTN.

O Egrégio STJ, em julgamento de recurso repetitivo, corrobora pacificamente com nosso pensamento:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE. 1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005). 2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3a ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210). 3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à

<sup>3</sup> Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4o, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3a ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10a ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3a ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). 5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001. 6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo. 7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008 (STJ - REsp. n. 973.733 – SC - Primeira Seção - Rel. Min. Luiz Fux – j. 12.8.2009)<sup>4</sup>.

E após operada a decadência (ante terem se passado mais de 05 anos do primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador, na hipótese de o contribuinte não ofertar declaração e tampouco pagamento do tributo, como este aqui) não pode o Fisco efetivar a cobrança de crédito tributário informado em posterior declaração do contribuinte.

Com efeito, se operada a decadência, e a correspondente extinção do crédito tributário (art. 156, V, do CTN), é óbvio que eventual futura declaração do sujeito passivo não tem o condão de trazer a vida, ressuscitar, ou criar novo crédito tributário. Unicamente serve para fins estatísticos do Fisco, ou mera informação, mas nunca poderá dar nascimento ou ressuscitar crédito tributário já extinto.

Ora, a decadência não se suspende ou interrompe, ou seja, o lapso decadencial iniciado não mais é estancado, fluindo até seu final. O que pode ser suspenso ou interrompido é a prescrição (art. 174, do CTN).

E novamente o Eg. STJ, em parâmetro advindo de julgamento de recurso repetitivo, já se posicionou definitivamente sobre o assunto, corroborando o entendimento aqui defendido:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. CONFISSÃO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PARA EFEITO DE PARCELAMENTO APRESENTADA APÓS O PRAZO PREVISTO NO ART. 173, I, DO CTN. OCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. (...) 3. A decadência, consoante a letra do art. 156, V, do CTN, é forma de extinção do crédito tributário. Sendo assim, uma vez extinto o direito, não pode ser reavivado por qualquer sistemática de lançamento ou auto-lançamento, seja ela via documento de confissão de dívida, declaração de débitos, parcelamento ou de outra espécie qualquer (DCTF, GIA, DCOMP, GFIP, etc.). 4. No caso concreto o documento de confissão de dívida para ingresso do Parcelamento Especial (Paes - Lei n. 10.684/2003) foi firmado em 22.07.2003, não havendo notícia nos autos de que tenham sido constituídos os créditos tributários em momento anterior. Desse modo, restam decaídos os créditos tributários correspondentes aos fatos geradores ocorridos nos anos de 1997 e anteriores, consoante a aplicação do art. 173, I, do CTN. 5. Recurso especial

<sup>4</sup> No mesmo sentido: STJ - AgRg no Ag 1241890 / RS – 1º T. – Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA - DJe 09/09/2011.



parcialmente conhecido e nessa parte não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008.” (STJ – Resp nº 1.355.947 – SP – Primeira Seção – Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES – j. 12/06/2013).

E se extrai do voto condutor do acórdão alhures referenciado:

“A decadência, consoante a letra do art. 156, V, do CTN, é forma de extinção do crédito tributário. Sendo assim, uma vez extinto o direito, não pode ser reavivado por qualquer sistemática de lançamento ou auto-lançamento, seja ela via documento de confissão de dívida, declaração de débitos, parcelamento ou de outra espécie qualquer (DCTF, GIA, DCOMP, GFIP, etc.). Isto porque, além de não haver mais o que ser confessado sob o ponto de vista jurídico (os fatos podem ser sempre confessados), não se pode entregar à confissão de débitos eficácia superior àquela própria do lançamento de ofício (arts. 145 e 149, do CTN), forma clássica de constituição do crédito tributário, donde evoluíram todas as outras formas (lançamento por declaração - art. 147, do CTN, lançamento por arbitramento - art. 148, do CTN e lançamento por homologação - art. 150, do CTN). Se a Administração Tributária de conhecimento dos mesmos fatos confessados não pode mais lançar de ofício o tributo, por certo que este não pode ser constituído via auto-lançamento ou confissão de dívida existente dentro da sistemática do lançamento por homologação.”<sup>5</sup>

Pautado o entendimento no que toca a decadência, importa agora tratarmos do aspecto atinente à prescrição.

A declaração retificadora de tributo eventualmente apresentada pelo contribuinte nas exações sujeitas a lançamento por homologação interrompem a prescrição, mas somente no que toca ao crédito tributário retificado. Traduzindo tal pensar, temos que somente resta interrompida a prescrição do valor acrescido (complementar), ou seja, do montante inovador constante da declaração retificadora, pois que o valor constante da declaração originária não tem seu prazo prescricional interrompido. Afinal, o montante originário já era conhecido pelo Fisco, e podia o mesmo, desde logo e frente ao não pagamento, inscrever o crédito em dívida ativa, extrair a respectiva CDA, e manejar a execução fiscal para a sua cobrança.

Assim, aliás, também se manifesta o Egrégio STJ:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. DATAS DAS DECLARAÇÕES ENTREGUES PELO CONTRIBUINTE. APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÕES RETIFICADORAS. INTERRUÇÃO DA PRESCRIÇÃO QUE NÃO SE APLICA À ESPÉCIE. INEXISTÊNCIA DA ALEGADA OFENSA AO ART. 174, PARÁGRAFO ÚNICO, IV, DO CTN. ACÓRDAO DO TRIBUNAL DE ORIGEM EM CONSONÂNCIA COM A ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL DO STJ. 1. Esta Segunda Turma do STJ, ao julgar o REsp 1.044.027/SC, sob minha relatoria, proclamou que a retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita

<sup>5</sup> No mais, o Eg. STJ trata pacificamente a questão, como podemos verificar nos seguintes julgados: REsp 258.565/RS; REsp 852.040/CE; AgRg nos EDcl no REsp 1.183.329/MG. E também o TRF2: Apel. Cível n. 0012020-84.2012.4.02.9999.

Federal, nas hipóteses em que admitida, tem a mesma natureza da declaração originariamente apresentada e interrompe o prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário, no que retificado (DJe de 16.2.2009). Posteriormente, a Primeira Turma, ao julgar o AgRg no AgRg no Ag 1.254.666/RS (Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 8.4.2011), deixou consignado que a retificação tem a mesma natureza da declaração originariamente apresentada mas, no entanto, somente interrompe o prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário que foi retificado. 2. No caso concreto, o Tribunal de origem anotou no acórdão recorrido que não se pode afirmar que a apresentação das declarações retificadoras modificaram o *dies a quo* da prescrição, tendo em vista que não ficou comprovada a alteração dos créditos já constituídos pelas declarações originais. Em assim decidindo, o Tribunal de origem não violou o art. 174, parágrafo único, IV, do CTN; muito pelo contrário, o acórdão recorrido encontra-se em conformidade com a orientação jurisprudencial do STJ. 3. Agravo regimental não provido. (STJ - AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.374.127 - CE (2013/0071824-2) – 2º T. – Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES - DJe 13/08/2013)

Agora observemos o AgRg no AgRg no Ag nº 1.254.666/RS, do Eg. STJ, julgado na sistemática de recurso repetitivo, mencionado no acórdão alhures declinado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. REQUISITOS DA CDA. SÚMULA 7/STJ. PRESCRIÇÃO. TRIBUTO DECLARADO EM DCTF. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. UTILIZAÇÃO DA TAXA SELIC SOBRE OS DÉBITOS PARA COM A FAZENDA PÚBLICA. POSSIBILIDADE. RECURSO REPETITIVO. ARTIGO 543-C DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. 1. Para verificar se a Certidão da Dívida Ativa - CDA, preenche ou não os requisitos essenciais à sua validade, torna-se necessária a incursão no conjunto fático-probatório dos autos. Incidência da Súmula 7/STJ. 2. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco (Súmula 436/STJ). 3. A retificação tem a mesma natureza da declaração originariamente apresentada mas, no entanto, somente interrompe o prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário que foi retificado. 4. No caso concreto, o Tribunal a quo consignou que as DCTFs entregues foram retificadas em 15/10/2004, 19/10/2004 e 31/8/2006, sem, contudo, especificar se a DCTF retificadora abrangia o débito em sua totalidade ou não. Para averiguar a ocorrência ou não da prescrição parcial da dívida, como pretende a agravante, seria necessária a incursão no acervo fático-probatório posto nos autos o que é inadmissível em sede de recurso especial e obstado pela Súmula n. 7/STJ. 5. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao decidir o Recurso Especial n. 1.111.175/SP, submetido à sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil (recurso repetitivo), da relatoria da Ministra Denise Arruda, publicado no DJe de 1º/7/2009, pacificou a questão no sentido de que é legítima a aplicação da taxa SELIC sobre os débitos para com a Fazenda Pública. 6. Agravo regimental não provido.” (STJ – AgRg no AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO No 1.254.666 – RS – 1ª T. – Rel. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES – j. 05/04/2011)

Percebe-se, portanto, que aquele montante que não foi retificado (na verdade complementado), e já constava da declaração originária, então, não tem seu lapso prescricional interrompido.

E isto, claro, porque a declaração entregue pelo contribuinte permite ao Fisco diretamente exigir, inclusive judicialmente, o pagamento do crédito se este não foi pago espontaneamente, conforme, inclusive, assevera o já destacado verbete sumular nº 436/STJ, *in verbis*: "A entrega de declaração pelo

contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco".

Ora, se o contribuinte ofertou declaração e não pagou o tributo o Fisco pode imediatamente inscrever o crédito tributário em dívida ativa e executar o mesmo, inclusive porque o lapso prescricional já se iniciou (art. 174, do CTN), independentemente de declaração retificadora.

Decorre logicamente, portanto, que o termo *a quo* da prescrição na hipótese aventada é a data em que prestada cada informação ao Fisco, isto é, de cada valor, de maneira independente, contido em cada declaração, seja ela original ou retificadora. Assim, o montante original já tem iniciado o seu próprio lapso prescricional no momento da declaração e do não pagamento, ao passo que o acréscimo advindo em declaração retificadora dará início novel prazo, dele próprio e de forma independente dos valores originais.

Cada qual, original e retificação, possuirá, então, prazo prescricional próprio<sup>6</sup>.

O entendimento do STJ é o mesmo definido aqui, senão observemos:

TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR. EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. OCORRÊNCIA. TERMO INICIAL. DATA DA ENTREGA DA DCTF 1. O entendimento mais recente jurisprudência desta Corte é no sentido de que, a partir da data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada, mediante entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF (o que, aliás, consubstancia a própria constituição do crédito tributário), inicia-se o prazo prescricional do art. 174 do CTN para a cobrança do crédito. 2. O tema em debate foi objeto de apreciação pela Primeira Seção, ao julgar o REsp 1.120.295/SP, mediante a sistemática prevista no art. 543-C do CPC (recursos repetitivos). 3. Na espécie, trata-se de créditos tributários referentes a Cofins, relativo às competências de abril a julho de 1993. E que, segundo o acórdão de apelação, teriam sido lançados por homologação, mediante a entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, em julho de 1993, data que deve ser considerado como termo inicial da contagem do prazo prescricional. A ação de execução fiscal foi ajuizada em janeiro de 2003, ou seja, quando já prescrito o direito de executar o saldo remanescente apurado pelo Fisco. 4. Assim, considerando que se operou a prescrição, não há óbice à concessão da medida cautelar postulada para o fim de expedição de certidão positiva com efeito de negativa. 5. Recurso especial provido. (STJ – Resp nº 1204164 / RN – 2º T. – Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES - DJe 17/08/2011)

Ante o consubstanciado nas linhas antecedentes, e referendado pela jurisprudência declinada, temos que a extinção do crédito tributário pelo advento da prescrição (art. 156, V, do CTN) ocorrerá de maneira independente quando cotejado lançamento por homologação em que tenha subsistido primitiva declaração prestada que, posteriormente, é retificada com a informação de novos valores. Nesta hipótese o lapso prescricional da declaração primitiva já está a correr quando efetivada, se ainda não extinto o

<sup>6</sup> Isso, claro, se não sobreveio a decadência antes da declaração retificadora, pois que se tal ocorreu extinto está o crédito tributário.

crédito tributário pela decadência, a retificação da declaração, que então será o termo inicial prescricional do montante inovador nela contido.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente pautamos inicialmente os fundamentos basilares do crédito tributário e do lançamento por homologação, o que nos permitiu divisar que a natureza jurídica dos mesmos nos conduz a uma percepção lógica do funcionamento da decadência e da prescrição nas exações sujeitas a tal modalidade de lançamento.

Deveras, compreendendo adequadamente os institutos da decadência e da prescrição em cotejo com a sistemática do lançamento por homologação, inclusive pela percepção jurisprudencial dos mesmos, foi-nos permitido compreender que a aplicação e contagem do lapso destas formas de extinção do crédito tributário se dá de maneira muito especial.

A decadência, consignamos, não se suspende ou interrompe, de tal sorte que inicia-se a mesma no primeiro dia útil seguinte aquele no qual o tributo poderia ter sido lançado (art. 173, I, do CTN), ressalvada atitude anterior do Fisco tendente a investigar a ocorrência do fato gerador, que poderá retroagir tal data. E isso não se altera quanto a crédito tributário eventualmente omitido em declaração prestada pelo contribuinte, de tal sorte que declaração retificadora prestada em lapso superior ao decadencial, que é de cinco anos, somente existirá para fins históricos, pois que extinto estará o crédito tributário em virtude da ocorrência da decadência (art. 156, V, do CTN).

Já quanto a prescrição do crédito tributário nas exações sujeitas ao autolancamento em que haja retificação da declaração a questão é, também, instigante. A contagem do prazo prescricional de 05 anos se dá de forma independente no que toca a primitiva declaração prestada e a retificação que lhe é posterior. Como o Fisco pode diretamente inscrever em dívida ativa e cobrar via execução fiscal o crédito tributário declarado e não pago, temos que o lapso prescricional da declaração primitiva já se inicia ante o seu não pagamento. Posterior retificação daquela declaração dará início a novel prazo prescricional, restrito a inovação nela contida, mas sem o condão de reavivar, reativar ou mesmo interromper o lapso prescricional já iniciado no que toca ao *quantum* informado na declaração primitiva. Contam-se, portanto, de forma separada e independente o lapso prescricional nestas hipóteses.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>> Acesso em 19 de agosto de 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 26<sup>a</sup> ed. Malheiros Editores. São Paulo, 2011.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. Direito Tributário. 4<sup>o</sup> ed., São Paulo: Saraiva, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9<sup>o</sup> ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. 6<sup>o</sup> ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo, 5<sup>a</sup> ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 13<sup>a</sup> ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário, 4<sup>a</sup> ed., São Paulo: Saraiva. 2012.