PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

SUMÁRIO: *A prescrição no direito tributário brasileiro. A decadência e a prescrição como formas de extinção do crédito tributário. A verificação da decadência. A verificação da prescrição. As causas extintivas estudadas. O alcance dos dispositivos legais. Aplicação de causa extintiva às diversas modalidades de lançamentos. A causa extintiva no lançamento por homologação. Os vícios do lançamento por homologação como forma elidente de causa extintiva qüinqüenal. A retenção de impôsto na fonte como lançamento por homologação. Conclusões.*

FÁBIO FARNUCHI *

1. *A prescrição no direito tributário brasileiro* — Antes do advento do Cód. Tributário Nacional, [1] a prescrição no direito tributário positivo brasileiro era variável segundo as diversas legislações ordinárias sôbre tributos. Cada tributo possuía prazo prescricional para a sua exigência, diferenciado segundo a vontade do legislador ordinário. Havia leis tributárias que nem mesmo cogitavam de prescrição especial para a exigibilidade dos valôres que ela fixava devidos pelos contribuintes.

Hoje, torna-se finalmente irrelevante a discussão que imperou durante muito tempo em tôrno da extinção legal do crédito tributário. Assim, não se perderá espaço para dissertar a respeito da prescritibilidade ou imprescritibilidade do crédito decorrente de tributos, discussão de mero valor histórico, de vez que a lei brasileira se tornou expressa ao estabelecer prazo para a prescrição como, também, para a decadência.

É em tôrno do que diz e do que sugere a lei tributária, positivamente, que se desenvolverá o presente estudo.

2. *A decadência e a prescrição como formas de extinção do crédito tributária* — No Cód. Tributário Nacional, lê-se:

"Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

. . . . . .

V — a prescrição e a decadência;"

Sôbre ser prescritível o crédito tributário, como, ademais, qualquer outro crédito, não há, portanto, o que discutir. Isso está determinado pela lei, expressamente.

* Advogado em São Paulo.

[1] Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Em que circunstâncias e prazos se verificará a prescrição e a decadência, a lei se encarrega de enumerar em seguida:

"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 êste artigo extingue-se definivamente com o decurso do prazo nêle 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.

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;

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".

De maneira objetiva, faz a diferenciação entre *decadência* e *prescrição*, DE PLÁCIDO E SILVA: [2]

"Na significação jurídica atual, a prescrição exprime o modo pelo qual o direito se extingue, em vista do não *exercício dêle*, por certo lapso de tempo.

Mas, a *prescrição*, pressupondo a existência de um direito *anterior*, revela-se, pròpriamente, a *negligência ou a inércia na defesa dêsse direito* pelo respectivo titular, dentro de um prazo, assinalado em lei, cuja defesa é necessária para que não o perca ou êle não se extinga.

É, assim, a *omissão de ação*, para que se assegure o direito que se tem, no que se difere da *decadência*, fundada na falta de exercício, que se faz mister para obtenção de um direito" (grifos no original).

Em outro local, um cotejo mais detido: [3]

"Por isso, com elementos comuns (a inércia e o tempo) na *decadência*, a inércia se refere ao *exercício do direito*, quando para sua eficácia se fazia mister que o mesmo se desse dentro de um período prefixado; ao passo que na *prescrição*, a inércia é relativa ao *exercício da ação* (demanda), dentro do prazo que lhe é assinado, desde o nascimento dela ação, em regra, posterior ao nascimento do direito, para que se operem os efeitos que lhe são legalmente assegurados, quando seja seu direito ameaçado ou violado.

[2] *Vocabulário Jurídico*, Forense, 1.ª edição, 1963, verbête Prescrição, vol. III, p. 1.209.

[3] *Ibidem*, verbête Decadência, vol. II, p. 478.

A prescrição, assim, pressupõe a existência de um direito, que, para ser garantido, procura a proteção judicial, enquanto não se extinga a ação, pelo decurso do prazo em que possa ser avocada.

A decadência impede que o direito, potencialmente assegurado, se reafirme, pela falta do exercício, que se fazia necessário. E sòmente, quando o direito (faculdade de agir) está subordinando à condição do exercício, no prazo regulamentar, poder-se-á admitir a decadência, resultante da omissão do titular do direito, que não se encontra em plena efetividade".

Ressalte-se, mais, que a decadência se verifica dentro de um prazo fatal, que ocorre sem suspensão ou interrupção, enquanto a prescrição pode ser suspensa ou interrompida, observadas condições fixadas na lei que a consagra.

Com essa exposição cotejatória dos dois institutos que se pretende distinguir, é fácil concluir que o Cód. Tributário Nacional cuida da decadência no art. 173 e da prescrição no art. 174. O primeiro, consagra prazo de extinção do *direito à constituição* do crédito tributário; o segundo, determina o prazo em que se extingue *a ação* para a cobrança dêsse crédito.

Até que ponto um e outro dêsses institutos possuem eficiência em direito tributário, é o que se verá a seguir.

3. *A verificação da decadência* — Extingue-se em cinco anos o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, é o que informa o artigo 173 do Cód. Nacional específico. Dessa forma, é importante verificar como êsse crédito pode ser constituído.

"O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dessa", segundo a norma do art. 139 do Código. A obrigação aqui referida é a tributária que, pelo Código (art. 113, § 1.º), *"surge com a ocorrência do fato gerador"*. Êsse, ainda pelo mesmo diploma legislativo (artigo 114), é: "a situação definida em lei com necessária e suficiente à sua ocorrência".

Assim sendo, a rigor, o crédito tributário se constitui de pleno direito, desde que uma obrigação tributária principal possa ser caracterizada pela ocorrência do respectivo fato gerador. A rigor, também, nenhum *exercício* de direito tornar-se-ia necessário para que o crédito tributário se afirmasse. Das duas situações adiante mencionadas, uma seria real: ou o fato gerador não ocorreu e a obrigação e o crédito tributários inexistem; ou, o fato gerador ocorreu e, independentemente do exercício da entidade tributante, com êle surgem a obrigação e o crédito tributários. Portanto, parece um tanto estranho falar-se em decadência no tocante a obrigações que se constituem *ex vi legis*.

Todavia, mesmo com a construção lógica aqui apontada, que leva à conclusão de ser o crédito tributário representado por um elo de uma corrente que se inicia pelo fato gerador, passa pela obrigação tributária e naquele termina, a lei leva a conclusão diferente, apontado que existe momento diverso para a sua constituição, tornando importante a cogitação em tôrno da decadência. É o que se lê no art. 142 do Código:

"Compete privativamente à autoridade administrativa *constituir o crédito tributário pelo lançamento...*" (grifei).

Então, nessa nova ordem de idéias, não seria o fato gerador suficiente para constituir a obrigação tributária pela sua simples ocorrência, sendo, em vez, êsse momento marcado pelo lançamento?

Efetivamente, não é a essa conclusão que se deve chegar. O fato gerador é suficiente para constituir a obrigação tributária, mas essa, para se consolidar, depende de formalização. E o crédito tributário representa a formalização da obrigação tributária, a sua manifestação material. O instrumento próprio para exteriorizar o direito de cobrança da Fazenda Pública, chama-se *lançamento*. Então, o lançamento nada mais é do que a formalização de um fato já verificado, representando a tradução material de um direito constituído. Trata-se de *um ato declaratório* e não constitutivo, afinal. É do direito a essa declaração que a Fazenda Pública poderá decair.

Não é sem propósito que automàticamente se chegasse a essa discussão. Ela é tema dos mais suscitados pela doutrina, sem que se tenha alcançado conclusão exata sôbre o assunto.

Para RUBENS GOMES DE SOUSA, [4] a conclusão é a que foi exposta acima: o lançamento representa "a criação da obrigação tributária em sentido formal". Como foi pelo autor defendida:

"Esta é a conseqüência do lançamento: a obrigação em sentido *substancial*, isto é, em sua essência, já surgiu com a simples ocorrência do fato gerador; desde êsse momento já é *devido* o tributo; entretanto, ainda não pode ser *cobrado*, porque para isso é preciso apurar o montante da importância devida e verificar quem deve pagar" (grifos no original).

E, adiante: [5]

"O lançamento é um ato declaratório: com efeito, já sabemos que o nascimento da obrigação tributária decorre do fato gerador; o lançamento apenas faz a constatação e a valoração dêsse fato. O elemento *constitutivo* da obrigação tributária é, portanto, o fato gerador, e o lançamento é seu elemento *declaratório* (grifos no original).

Não é diferente a conclusão a que chegou o mesmo autor em outro estudo, [6] nem aquela a que chegaram, entre os tributaristas nacionais, AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO [7] e RUI BARBOSA NOGUEIRA. [8]

Não cremos necessário traduzir outras opiniões, diante do texto expresso do direito positivo nacional.

Deve-se tomar como definitivo que o crédito tributário (decorrência da obrigação principal, que surge com a ocorrência do fato gerador) se constitui, em essência, no instante em que êsse último se verifica e o lançamento nada mais representa do que declaração de uma situação jurídica constituída.

[4] *Compêndio de Legislação Tributária*, Rio, Edições Financeiras S. A., 4.ª ed., 1964, p. 79.

[5] *Ibidem*, p. 80.

[6] A revisão do lançamento de impostos, *in Rev. de Direito Administrativo*, vol. 40, p. 15.

[7] *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, Rio, Edições Financeiras S. A., 1.ª ed., 1964, p. 105 e s.; e, *Direito Tributário Brasileiro*, *idem*, *idem*, 1960, *omissis*.

[8] Criação e formalização do débito fiscal, *in Revista de Direito Administrativo*, vol. 50, p. 28 e s.

Se o direito está constituído, daí não decorre, on entanto, que êle possa ser exercido de plano, que a simples verificação do fato gerador seja suficiente para se movimentar a ação visando a cobrança do crédito. É necessário que dêle haja declaração formal, que o direito se materialize.

A decadência do direito de a Fazenda Pública formalizar o crédito tributário, como se lê no art. 173 do Cód. Tributário, se verifica pelo transcurso do prazo de cinco anos contado:

3.1. — do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inciso I);

3.2. — da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado o lançamento já efetuado, por vício formal nêle verificado (inciso II);

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

Estão aí previstas três situações distintas: na primeira, há absoluta inação do poder público, ou porque êle não verifica a ocorrência do fato gerador, ou porque, mesmo daquele tendo conhecimento, se omite de formalizar o direito que o fato fêz surgir; na segunda, tenta materializar o direito através de uma ação efetiva e própria (procedendo ao lançamento), porém atua com vício formal, o que vem acarretar a anulação do instrumento, tornando inválida a prática efetiva; na terceira, pronuncia-se manifestando conhecimento de seu direito através de um ato efetivo e impróprio (exteriorizado pela notificação), porém não concretiza seu exercício através de instrumento próprio (o lançamento).

Está visto que a terceira hipótese (a do parágrafo do art. 173) importa em prévia constituição do têrmo inicial da decadência, ou em constituição posterior dêsse têrmo. No primeiro caso, logo após a verificação do fato gerador, a Fazenda Pública notifica ao sujeito passivo o seu conhecimento da ocorrência tributável, exigindo-lhe que satisfaça o pagamento do tributo devido, ou que preste informações a respeito dos elementos materiais que cercam o fato gerador da respetctiva obrigação principal, a fim de que êles instruam ao lançamento, no segundo caso, só muito tempo depois tem conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das circunstâncias que o cercam, de vez que êsses acontecimento foram mantidos ocultos ou disfarçados por quem tenha êsses acontecimentos foram mantidos ocultos ou disfarçados por quem tenha interêsse em subtrair-se, total ou parcialmente, do cumprimento da obrigação tributária. Êsse caso final, representativo de uma projeção no tempo do têrmo inicial, que é regra para a decadência (o do inciso I do art. 173), aplica-se ao "lançamento por homologação" praticado pelo sujeito passivo com dolo, fraude ou simulação, ou por êle simplesmente não praticado, por dolo, fraude ou simulação. Necessàriametne, chegar-se-á a estudo mais acurado dessa circunstância.

Portanto, a decadência do direito de o poder público declarar a existência do crédito tributário, tem seu prazo de verificação correlacionado, respectivamente: com o primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao da ocorrência do fato gerador; com o momento em que êle pode agir no sentido

de convalescer um instrumento jurídico anulado ou nulo; com o momento em que externar conhecimento de uma situação de fato, geradora de direito de fazer imposição tributária.

Do que foi exposto, se extrai a manifestação de importância do lançamento no estudo da decadência do direito de o poder público exigir prestações monetárias compulsórias, razão pela qual, independentemente da titulação dêste estudo, a êle se fique obrigado a reportar seguidamente.

4. *A verificação da prescrição* — A prescrição só pode se verificar nos casos em que a decadência já não tenha ocorrido. Desde que verificada essa, não há como falar-se em prescrição.

Essa conclusão inicial se afirma de plano. A prescrição, "pressupondo a existência de um *direito anterior*", segundo ensinamento de DE PLÁCIDO E SILVA,[9] não pode ser cogitada no instante em que êsse direito já tenha desaparecido por evento anterior. E com a verificação da decadência, já foi dito, o direito desaparece.

A prescrição ocorre sempre que o titular do direito se omita de intentar ação (demanda), dentro de determinado prazo, para fazer valer o seu direito.

Para que o poder público não veja prescrito seu direito de agir para exigir uma prestação monetária compulsória, portanto, deve, antes, proceder de forma a que êsse direito se afirme, evitando que ocorra a decadência.

O prazo de prescrição, no direito tributário positivo nacional, é idêntico ao prazo de decadência, isto é, de cinco anos (art. 174 do Código). Conta-se o período, a partir da data em que, pelo lançamento, se constituir o crédito tributário, de maneira definitiva.

Pelos motivos enumerados no parágrafo único do art. 174, aqui transcrito, a prescrição é interrompida. Qualquer dêsses motivos importa em omissão, quer por parte do sujeito ativo (incisos I a III), como por parte do sujeito passivo do crédito (inciso IV). A inércia absoluta, faz com que a prescrição ocorra desde que ultrapassando o têrmo final de prescrição, pela lei fixado.

5. *As causas extintivas estudadas* — É fácil concluir que o direito de o poder público exigir o crédito tributário desaperece, em regra, nos prazos seguintes:

5.1 — em cinco anos contados dos têrmos iniciais mencionados no artigo 173 do Cód. Tributário Nacional, se não proceder a um lançamento válido; e,

5.2 — em cinco anos contados da data do lançamento, se não agir para impor o pagamento das importâncias que lhe são devidas; ou,

5.3 — mesmo agindo dentro do prazo, mantenha-se inerte por período de tempo superior a cinco anos contados da data do lançamento, não usando de qualquer meio, judicial ou extrajudicial, para haver o que lhe é devido (vale dizer: por sua inércia absoluta, não faça surgir causas interruptivas da prescrição).

[9] *Ob. e loc. citados.*

Portanto, em Direito Tributário, entre o têrmo inicial da decadência e o têrmo final da prescrição, poderá decorrer lapso de tempo indefinido, muito superior a cinco anos, dependendo do caso concreto. É bastante que próximo ao fim do prazo de decadência, o poder público proceda ao lançamento. A partir daí, terá pelo menos mais cinco anos para intentar ação que lhe garanta o recebimento do crédito tributário. Êsse nôvo prazo crescerá em função da ocorrência de causas interruptivas da prescrição.

Mas, afora a hipótese regra, deve-se assinalar a existência de uma exceção, determinada pelo desconhecimento do poder tributante sôbre a ocorrência de fato gerador e em relação ao qual o sujeito passivo tenha agido com vício, ocultando-o total ou parcialmente, não o formalizando devidamente, com intenção dolosa.

6. *O alcance dos dispositivos legais* — Em princípio, já se pode afirmar que a lei não faz qualquer distinção a respeito, das características com que se revista o ato formal que declara e materializa o crédito tributário (o lançamento). Qualquer que seja seu tipo (e são vários, como se verá), ocorrem a decadência e a prescrição em relação ao direito que tem por fim declarar existente.

Também, é certo que o Código não excepciona o tratamento quanto ao acontecimento fático que implique a constituição do crédito. Vale dizer: o critério nascido em decorrência de qualquer tipo de obrigação tributária, merece tratamento idêntico. É bastante, por isso, que um crédito nasça e se constitua em função de um *tributo,* para que a regência dos institutos da decadência e da prescrição se faça pelas disposições do Código Tributário Nacional.

7. *Aplicação de causa extintiva às diversas modalidades de lançamento* — Só a autoridade administrativa pode constituir (seria mais próprio dizer: "declarar a existência") do crédito tributário. E fará isso, como já foi mencionado, [10] através do lançamento.

Em seguida, [11] pela lei é informado que o lançamento deverá se reportar à data da ocorrência do fato gerador, demonstrando ser êsse, afinal, o fator constitutivo da obrigação tributária.

Então, *a priori,* já se sabe que só a atividade objetiva da autoridade fiscal pode elidir a decadência e que essa atividade é representada pelo lançamento.

O lançamento possui diversas modalidades, segundo as características que cercam seu aparecimento. Assim, o ato administrativo pode se apresentar individualizado pelas denominações de: *direito, por declaração* e *autolançamento.*

O lançamento direto representa prática exclusiva da autoridade fiscal, sendo, por isso, ato administrativo por excelência. É *forma-regra* de declaração do crédito tributário. Só o fisco, unilateralmente, atua na sua feitura, dêle não participando o contribuinte ou terceiros. Sem interêsse para êste

[10] Art. 142 do Cód. Tributário Nacional, transcrito, em parte, no item 3 dêste estudo.
[11] Art. 144 do Cód. Tributário.

estudo, RUBENS GOMES DE SOUSA [12] subdivide essa modalidade de lançamento em três grupos: lançamento direto *por investigação real, por presunção* e *indiciário.*

O lançamento por declaração, regulado pelo art. 147 do Cód. Tributário, é feito com a colaboração do contribuinte ou de terceira pessoa obrigada por lei. Essas pessoas, obrigadas por lei, fornecem os elementos com base nos quais o fisco lança o tributo.

Finalmente, o autolançamento, regulado pelo art. 150 do Código (que o chama de "lançamento por homologação"), é efetivado pelo sujeito passivo da obrigação tributária e apenas posteriormente verificado pela autoridade fiscal (que deve homologá-lo, ou não).

Não há problema maior para se constatar a ocorrência de decadência ou de prescrição, nos casos de lançamentos diretos e nos de lançamento por declaração. Elas se verificam sempre que a inércia da autoridade fiscal importe em superação do prazo restrito marcado para a ocorrência dêsses institutos jurídicos. Tanto que: [13]

"A revisão do lançamento (*que é mais do que lançamento representando estágio posterior àquele*) só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública."

Cogitações maiores podem ser necessárias para se saber em que circunstâncias se verifica a extinção legal do direito da entidade tributante, nos casos de autolançamento. É o que a seguir será explanado.

8. *A causa extintiva no lançamento por homologação* — A descrição legal dêsse tipo de lançamento e as regras específicas de regência dêle são encontradas no art. 150 do Cód. Tributário. Nêle, como já foi mencionado, a denominação da modalidade é "lançamento por homologação", melhor do que "autolançamento", como se verá:

"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".

O que está dito aí é que o lançamento por homologação, mesmo que em estágio posterior, requer, como todo lançamento, a intervenção da autoridade administrativa, a quem compete, com exclusividade, pelas regras que regem êsse ato, declarar o crédito tributário. Isso significa que também no autolançamento ou no lançamento por homologação a omissão da autoridade lançadora acabará por ocasionar a ocorrência de causas extintivas do direito à cobrança do crédito tributário. E os fatos se verificarão nos mesmos prazos marcados pela legislação, como regra geral, ressalvados os casos de *dolo, fraude* ou *simulação,* conforme se constata pela leitura do § 4.º do art. 150:

Se a lei não fixar prazo à homologação, será êle de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse prazo sem que a Fazenda Públi-

[12] *Compêndio . . .*, p. 84.

[13] Parág. único do art. 149 do Cód. Tributário Nacional.

ca se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação".

A lei ordinária poderá fixar prazo de homologação inferior a cinco anos ou não fixar prazo algum, caso em que o direito à constituição do crédito se extinguirá em cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, portanto, segundo a regra geral da decadência em direito tributário. E é por conjugação do dispositivo acima transcrito com a mencionada regra geral, que se chega à conclusão de que a lei ordinária é vedada a estipulação de prazo superior a cinco anos, para determinar a data em que se deva verificar a homologação.

A extinção do crédito tributário por decorrência do prazo de cinco anos a contar do fato gerador, só não se verificará quando o sujeito passivo tenha agido com dolo, fraude ou simulação. Não se deve chegar, todavia, a ponto de afirmar a imprescritibilidade do crédito tributário que tenha permanecido oculto porque o sujeito passivo agiu viciosamente, conforme pode levar a conclur a redação do dispositivo acima.

A conclusão de que não há tratamento diverso entre as várias modalidades de lançamento no tocante à aplicabilidade dos institutos da decadência e da prescrição, não é infirmada sequer pelo que dispõem os demais parágrafos (1.º e 3.º) do artigo 150, aqui comentado. A condição resolutória mencionada no parágrafo 1.º, por exemplo, se verifica automàticamente, quer com a homologação, quer com a constatação da decadência e essa condição não é suficiente para interromper prazos prescricionais (*vide* artigo 170 do Cód. Civil brasileiro). Portanto, provada está a irrelevância da distinção dos tipos de lançamento, para exame de aplicabilidade das causas extintivas do crédito tributário que aqui são estudadas.

Seria bastante mencionar as disposições legais que levam a essa conclusão. No entanto, para afastar em definitivo qualquer dúvida que ainda possa pairar sôbre o assunto, tem-se a opinião dos doutrinadores pátrios, mesmo antes que o Código consagrasse positivamente a regra de extinção do crédito tributário por decorrência de prazo. Assim se manifestou sôbre o autolançamento RUBENS GOMES DE SOUSA: [14]

"Entretanto, como já vimos que o lançamento é atribuição, privativa da Administração fiscal, o lançamento feito pelo próprio contribuinte não obriga o fisco e sòmente se torna definitivo depois que êste verifica o lançamento feito pelo contribuinte e concorda com êle, *ou então depois que prescreve o prazo dentro do qual o fiscal pode, nos têrmos da lei, fazer essa verificação*" (grifei).

É de se perguntar, finalmente, se uma atividade qualquer do fisco, no tocante ao instrumento que materializa o ato do contribuinte de se autolançar, seria suficiente para caracterizar a homologação. Exemplificando: quando o recolhimento do tributo verificado devido dependa de um "visto" fiscal na guia respectiva (caso de incidências do impôsto de renda na fonte,

[14] *Compêndio . . .*, cit., p. 85.

por exemplo), a aposição da assinatura de um agente do fisco no instrumento, caracterizaria, ou não, a homologação?

Não parece que caracterize. O "visto" na guia de recolhimento não poderá ser considerado senão como aprovação, como concordância com o recolhimento na forma exteriorizada na guia, mesmo porque, na prática, no momento de visar tal documento, o agente fiscal não conta com elementos capazes de o conduzir ao convencimento sôbre a exatidão de todo o procedimento do contribuinte.

A homologação depende de verificação mais acurada e deve ser expressa (*vide* final do *caput* do art. 150). Se, verificando detidamente os pressupostos materiais que cercam o fato gerador, o fisco concordar com a prescrição do lançamento efetuado pelo sujeito passivo e mesmo assim se mantiver reservado quanto à sua conclusão (que é o que mais comumente acontece), não terá homologado o ato, de vez que a homologação tácita só se verifica com a extinção do direito de a Fazenda Pública exercer sua atividade revisora.

Afinal, nunca o "visto" de autoridade em uma guia poderá ser considerado ato homologatório. Se o agente do poder público desconhece alguns pressupostos materiais que cercam o fato gerador, torna-se evidente a impossibilidade de apor sua concordância definitiva ao ato do sujeito passivo.

A homologação é ato formal, porque expresso, devidamente titulado e esclarecido pelo agente que a concede.

9. *Os vícios do lançamento por homologação, como forma elidente da causa extintiva qüinqüenal* — Já se viu que o prazo de decadência para o exercício do direito de o poder público refutar a exatidão do lançamento iniciado pelo contribuinte, não observará ao tempo previsto no Cód. Tributário nos casos em que fôr comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Isso significa que a lei consagra a imprescritibilidade da exigência tributária em tais casos?

É o que se procurará responder a seguir.

A cogitação da imprescritibilidade deve ser afastada de plano. Não sendo expressa na lei, dela não se poderá cogitar. Tenha-se em vista antes que, tanto a decadência como a prescrição, são preceitos de ordem pública consagradas no ordenamento jurídico, impostergáveis pela via interpretativa de textos legais. Ou a lei é expressa ao afastá-los de cogitação,[15] ou a verificação dêles é garantia legal inarredável. É a própria justificativa científica de suas existências que conduz a essa conclusão. Foram criados para outorgar perfeição jurídica a um estado de fato aceito e acomodado na ordem social, uma vez que se manteve inativa, por aceitá-lo tal qual se manifesta, a individualidade que poderia tê-lo alterado, que contra êle poderia ter se insurgido. E a lei não cogita de distinguir individualidades sujeitas aos efeitos das causas extintivas legais. Pelo contrário, o direito positivo inclui em regência sob as normas de prescrição, expressamente,[16] as pessoas jurídicas sem distinção, inclusive, portanto, as de crédito público.

[15] A exemplo do que faz o Cód. Civil Brasileiro nos artigos 168 a 170.
[16] Art. 163 do Cód. Civil brasileiro.

O que a parte final do § 4.º do Cód. Tributário está sugerindo é a projeção dos prazos de decadência e de prescrição no tempo, quando revestido de vícios o lançamento sujeito a homologação ou quando êsse lançamento não tenha sido iniciado pelo sujeito passivo do crédito tributário, no instante em que a lei o obrigue a tanto.

O dolo, a fraude e a simulação mencionados na lei são vícios de prática que implique em repercussão de ordem tributária, devendo se caracterizar como ilícitos tributários.

Dois elementos principais devem integrar qualquer dessas figuras: a *vontade* e o *prejuízo* à Fazenda Pública.

A vontade deve ser manifesta, evidente, dirigida no sentido de ocultar a ocorrência do fato gerador de obrigação tributária, ou de diminuir ou adiar os seus efeitos, tudo tendendo a repercutir em prejuízo da entidade tributante.

Na legislação positiva nacional, pelo menos o vício da fraude tributária possui definição expressa. Lê-se no artigo 72 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964:

"Fraude é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido (*referindo-se ao extinto impôsto de consumo, que a lei em questão disciplinava*), ou a evitar ou diferir o seu pagamento".

Como a fraude tributária, na qual se acham implícitos os ânimos de sonegar tributo ou de adiar o seu recolhimento, a simulação e o dolo tributários deverão estar impregnados de idêntica vontade. Por isso que, para se caracterizar vício que projete no tempo o têrmo inicial da causa extintiva do direito ou da prescrição da ação, há que se encontrar nêle a sonegação, tal qual a define o art. 71 da supracitada Lei n.º 4.502, de 1964:

"Sonegação é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I — da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II — das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária, principal ou o crédito tributário correspondente".

Já se pode concluir que os elementos integrantes dos vícios capazes de projetar no tempo o têrmo inicial dos prazos de decadência e de prescrição, são:

9.1 — ação ou omissão impregnada de vontade consciente de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou de excluir ou modificar as suas características principais, de modo a causar qualquer prejuízo à Fazenda Pública;

9.2 — ação ou omissão impregnada de vontade consciente de ocultar ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

9.2.1 — da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza e circunstância materiais; ou,

9.2.2 — das circunstâncias suscetíveis de aumentar o crédito tributário.

Isso verificado materialmente, de forma a comprovar-se irrefutàvelmente o procedimento doloso do sujeito passivo da obrigação tributária principal, êsse não poderá se escudar na alegação de decadência do direito da Fazenda Pública, que importaria em homologação tácita do lançamento. A decadência inocorre contada da data em que se verifica o fato gerador, porém, subsiste com nôvo têrmo inicial, marcado êsse pelo conhecimento que o poder público passe a ter da ocorrência do fato gerador ou das circunstâncias materiais que o cercaram. A Fazenda Pública submete o sujeito passivo que procedeu com vício, jungindo-o a um lançamento e a partir dêsse instante passará a correr o prazo de prescrição.

10. *A retenção de impôsto na fonte como lançamento por homologação* — Dada a importância atual do sistema de incidência de impôsto nas fontes pagadoras, representativa, principalmente, de atuação arrecadatória de terceiro em favor da Fazenda Pública e, por vêzes, em puro autolançamento, a modalidade deve merecer atenção especial neste estudo.

Convém alertar que quando a fonte age como órgão arrecadador de impôsto devido por terceiros, sua atuação não é, exatamente, a de praticante de autolançamento. A fonte, no caso, não se subtrai a si própria de uma parcela monetária que deva recolher aos cofres públicos, mas a retira do patrimônio alheio, agindo como se fôsse puro órgão da arrecadação tributária. Mas, sem discussão, estará praticando um lançamento por homologação, tal qual o descreve o art. 150 do Cód. Tributário Nacional, como será detalhado a seguir. Daí porque, com certeza, preferiu-se, à denominação "autolançamento", que era tradicional, a adotada pelo Código, de "lançamento por homologação". Esta última traz a vantagem de generalizar a prática declaratória da existência do crédito tributário, quando executada por sujeito passivo da obrigação, sem importar, necessàriamente, que êsse sujeito passivo seja o contribuinte, como impõe a designação "autolançamento" (de autolançar-se ou lançar contra si próprio).

Essa atividade da fonte, preenche todos os requisitos contidos na descrição do lançamento por homologação, conforme se lê na transcrição integral do *caput* do art. 150 do Código Tributário, que consta do item 8 dêste estudo, ou sejam:

10.1 — um sujeito passivo (no caso, o responsável pelo recolhimento do tributo, conforme inciso II do parágrafo único do art. 121 do Código) que calculou devido e reteve:

10.2 — sòmente num instante posterior, a autoridade administrativa verifica a exatidão do ato praticado pelo sujeito passivo e o homologa;

10.3 — caso não concorde com o lançamento efetuado pelo sujeito passivo, a autoridade administrativa age contra êsse responsável tributário (ignorando, inicialmetne, a existência do sujeito passivo contribuinte) e impõe-lhe o dever de satisfação devida da obrigação que lhe incumbia cumprir por substituição, transformando-o, pràticamente, em sujeito passivo único (caso de complementação de valor do tributo e de satisfação de penalidades).

Portanto, a atividade de intermediário entre o contribuinte de fato e a Fazenda Pública, com a responsabilidade traduzida pelo parágrafo único do art. 45 do Cód. Tributário,[17] se caracteriza como perfeito "lançamento por homologação", sem que represente, entretanto, um "autolançamento", como é, por exemplo, na legislação tributária prevista para os aumentos de capital com aproveitamento de reservas livres, em que o impôsto é devido *pela fonte* pagadora de bonificações a sócios ou acionistas.[18]

Identificada a espécie de lançamento que envolve as incidências do impôsto na fonte, pode-se examinar os problemas de decadência e de prescrição nessas incidências, de acôrdo com os conceitos e conclusões aqui expendidas para o lançamento por homologação.

O que pode restar como indagação de mero valor teórico, é se o Cód. Tributário revogou, ou não, o que dispõe o artigo 191 do Decreto-lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943. Registra o mencionado dispositivo:

"Não corre a prescrição qüinqüenal nos casos de arrecadação do impôsto na fonte".

O que se deve entender por essa declaração, não é o que muitos entenderam desde a existência do dispositivo, isto é, que a prescrição qüinqüenal não correria nos casos de *incidência* do impôsto na fonte, o que é, indiscutìvelmente, diferente. Êsse têrmo reduzido de prescrição só não se verificava nos casos em que o impôsto tivesse sido *arrecadado* efetivamente e, por qualquer razão, a fonte não o tivesse recolhido (o que veio a ser considerado mais tarde como caracterizador da prática do crime de apropriação indébita). A outra conclusão na análise do dispositivo, é a de que havia prescrição diferente para a espécie, maior do que a de cinco anos, e não a de que seria imprescritível a exigência tributária.

Êsses os únicos entendimentos válidos que se pode extrair do texto. Confirmatórias do que está aqui registrado são as redações de outros textos legais correlacionados com a matéria, que são reproduzidos a seguir.

Do mesmo Decreto-lei n.º 5.844, de 1943, se extraem as declarações de incidências do impôsto na fonte, com o emprêgo do têrmo "desconto na fonte" e não "arrecadação na fonte", como está no artigo 191:

"Art. 95. Os rendimentos... estão sujeitos ao *desconto* do impôsto na fonte..."

[17] "Art. 45 Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis, a condição de responsável pelo impôsto cuja retenção e recolhimento lhe caibam".

[18] Da Lei n.º 3.470, de 28 de novembro de 1958:

"Art. 83. Os aumentos de capital das sociedades em geral, com recursos provenientes de reservas ou lucros em suspenso, ficarão sujeitos ao impôsto de renda *na fonte*, à razão de 15%, *como ônus da pessoa jurídica*".

Adiante:

"Art. 96. Estão sujeitos ao *desconto* do impôsto na fonte..."

Se o legislador quisesse se referir ao mesmo fato, por certo deveria empregar o mesmo têrmo no art. 191, redigindo-o assim:

"Não corre a prescrição qüinqüenal nos casos de *desconto* do impôsto na fonte".

Preferiu usar a expressão "arrecadação", certamente porque desejou determinar prescrição especial só nos casos em que o desconto foi efetivado e retido indevidamente o seu produto.

Sôbre a vigência atual, ou não, do art. 191 do Decreto-lei n.º 5.844, de 1943, é irrelevante cogitar. Na verdade, o parágrafo 4.º do art. 150 do Cód. Tributário, substituiu aquêle dispositivo legal com vantagem. A arrecadação e o não-recolhimento do impôsto aos cofres públicos faz com que o dolo e a fraude se afirmem de plano. Essa prática é, indiscutìvelmente, dolosa ou fraudulenta. A diferença é que ela representa *um caso* de prática com tais vícios e o Cód. Tributário concede prazo de prescrição diferente do qüinqüenal, em qualquer caso que envolva dolo, fraude ou simulação. Portanto, a lei nova é mais ampla que a anterior, diante do que não importa cogitar se essa última tem, ou não, vigência atual.

Em têrmos jurídicos apenas, é claro que o dispositivo da Lei do Impôsto de Renda não está mais em vigor, tendo sido substituído pelas disposições do Cód. Tributário Nacional, a lei mais recente.

Note-se, afinal, que aqui só se falou em prescrição e não na decadência projetável no tempo, como se disse, em casos de dolo, fraude e simulação.

Com isso, é conclusiva a possibilidade de projeção do têrmo inicial da prescrição extintiva, nos casos de arrecadação de impôsto na fonte, sempre que se constatem vícios essenciais na prática do recolhimento do tributo por parte do sujeito passivo.

Fornecidos ou colocados à disposição do fisco todos os elementos informativos que cercam o fato gerador, sem distorções de qualquer espécie, a autoridade pública decai de seu direito de não aceitar o lançamento, decorridos cinco anos contados da data do fato gerador.

11. *Conclusão* — Pelo que foi exposto neste estudo, pode-se externar as conclusões a seguir enumeradas em subitens.

11.1 — O crédito tributário, independentemente da modalidade do lançamento que lhe declare a existência, é passível de extinção por decorrência de prazos de decadência e de prescrição, explícita ou implìcitamente consagrados pelo Cód. Tributário Nacional (arts. 156, V, 173, 174 e 150 § 4.º).

11.2 — A imprescritibilidade do crédito tributário está, portanto, definitivamente afastada.

11.3 — Em regra, qualquer que seja o tipo de lançamento (direto, por declaração ou por homologação, êste sem vício), a Fazenda Pública decai do direito de declarar a existência do crédito tributário, ou concordar com o montante que o crédito apresente no lançamento por homologação, em cinco anos contados:

11.3.1 — do primeiro dia útil do exercício (financeiro) seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inciso I do art. 173 do Cód. Tributário);

11.3.2 — da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento já efetuado (inciso II, *idem, idem*);

11.3.3 — da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (parágrafo único do art. 150, *idem*);

11.3.4 — da ocorrência ao fato gerador, para homologar lançamento efetuado pelo sujeito passivo de obrigação tributária.

11.4 — Como exceção, no caso de lançamento por homologação procedido com dolo, fraude ou simulação, a extinção do direito da Fazenda Pública a uma manifestação sôbre a incorreção do lançamento, ou sôbre a ausência dêle, só se manifesta após decorrido o prazo de cinco anos contado da data em que a autoridade lançadora tenha tomado conhecimento da existência dêsses vícios na prática ou na omissão do sujeito passivo.

11.5 — A prescrição no direito de a Fazenda Pública agir contra o sujeito passivo de obrigação tributária, visando a cobrança do crédito tributário, ocorre em cinco anos contados da data em que êsse crédito tenha se constituído definitivamente. A prescrição só será interrompida por qualquer ação material da Fazenda Pública no sentido da cobrança do que lhe fôr devido, ou por qualquer ato inequívoco do contribuinte ou do responsável tributário, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor. Desde que o direito à constituição do crédito possa ter sido projetada no tempo por efeito da conclusão enunciada em 11.4, a prescrição terá têrmo inicial marcado pela data em que a Fazenda Pública, tomando conhecimento do ato praticado com vício, ou elidido com vício pelo sujeito passivo, tenha procedido de forma a constituir o crédito tributário com correção.

11.6 — No lançamento por homologação não é qualquer ato do fisco, em relação aos procedimentos do sujeito passivo, que determina a aprovação dêles. A homologação fiscal deverá ser expressa e nominada, não sendo reconhecida a aprovação tácita ou imprópria. Só se poderá reconhecer que existe lançamento homologado, em duas hipóteses:

11.6.1 — quando a concordância do fisco tenha sido manifestada expressamente, de forma inconfundível com qualquer outra prática fiscal recomendada para o ato;

11.6.2 — depois que a Fazenda Pública decaiu do direito de examinar a prática do sujeito passivo.

11.7 — A incidência do impôsto na fonte faz surgir o crédito tributário materializado pela modalidade de lançamento denominada "por homologação". Tratando-se de crédito tributário declarável em lançamento por homologação, as normas de regência das incidências do impôsto na fonte são as especificadas nas conclusões acima, a êsse tipo de lançamento referíveis.

11.8 — A declaração de inaplicabilidade da prescrição qüinqüenal ao impôsto de renda *arrecadado* na fonte, constante de lei ordinária (Decreto-

lei n.º 5.844, de 1943, art. 191), foi reafirmada implícita e pràticamente pela norma traduzida no parágrafo 4.º do art. 150 do Cód. Tributário Nacional, de vez que qualquer desvio da receita de arrecadação na fonte implica na caracterização de prática dolosa, que faz com que se projete no tempo o têrmo inicial de contagem dos prazos de decadência e, como conseqüência, também o de contagem dos prazos de prescrição.

Não decaindo do direito de declarar a existência do crédito tributário nos casos de lançamento por homologação praticado com os vícios de dolo, fraude ou simulação, a Fazenda Pública poderá marcar o têrmo inicial da prescrição qüinqüenal do momento em que proceda de forma a declarar a existência do crédito tributário decorrente de qualquer dos casos de incidência do impôsto de renda devido na fonte e não só nos casos de efetiva arrecadação e não-recolhimento do produto pela fonte, em favor do erário público.