

**XXIV ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI - UFS**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias

Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFS;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Hugo de Brito Machado Segundo, Raymundo Juliano Feitosa– Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-046-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO, CONSTITUIÇÃO E CIDADANIA: contribuições para os objetivos de desenvolvimento do Milênio.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI/UFS (24. : 2015 : Aracaju, SE).

CDU: 34



XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

É com grande júbilo e honra que apresentamos o livro do GT de Direito Tributário e Financeiro. Trata-se da primeira vez em que foram concentrados, em um mesmo Grupo de Trabalho, os referidos temas. Tal fato ocorreu, após reflexão conclusiva, de professores destacados para tal, neste sentido, por uma razão básica. O Direito Financeiro abrange o Direito Tributário; em outras palavras, quando tratamos de Direito Tributário, estamos, efetivamente, tratando de uma parte de singular importância do Direito Financeiro, associada à ideia da receita como componente fundamental do orçamento público, objeto central das finanças públicas. Por outro lado, o acentuar-se de uma divisão que é meramente didática, levou, durante décadas, ao estudo de temas tributários feito de maneira inteiramente divorciada da destinação dada aos recursos arrecadados (que seriam "problema do Direito Financeiro" e, por isso mesmo, ignorados pelos tributaristas). Aos poucos, isso parece ter conduzido a uma consideração meramente formal do Direito Tributário, demasiadamente preocupado com temas como o da estrutura da norma tributária, com o abandono de abordagens substanciais do fenômeno financeiro, voltadas à justiça da tributação, à capacidade contributiva, à igualdade e à extrafiscalidade, aspectos que, aos poucos, vão sendo retomados, com uma saudável reaproximação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro.

Por isso, consolidando-se a proposição, avaliação, aprovação, apresentação, discussão e, afinal, publicação em livro eletrônico, de temas absolutamente irmanados e interdependentes, permite-se não só a otimização daqueles procedimentos como a obtenção de conclusões melhor sistematizadas e devidamente contextualizadas.

Percebe-se nos trabalhos apresentados uma considerável evolução do pensamento e mesmo crítica quanto ao papel do Estado, enquanto credor e quase sempre destinatário das receitas tributárias.

Delimitando-se o conjunto de artigos apresentados, afere-se, numa mesma ou aproximada perspectiva, sub-grupos temáticos voltados para o processo tributário, seja ele judicial ou administrativo; como no caso do artigo denominado "o devido processo legal no sistema constitucional tributário brasileiro", bem como " o prazo para resposta no processo de consulta tributária". Em outro sentido, os tributos em espécie são tratados, em seus mais variados matizes e impactos sobre a vida do contribuinte brasileiro, abarcando o IGF, ITR,

ICMS IPI, dentre outros. Neste caso, a título de ilustração, conferimos artigos como "não incidência de imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores realizada por pessoa natural" ou mesmo "o uso extrafiscal do IPTU a partir da sanção premial como efetivo instrumento de políticas urbanas municipais".

Já sobre uma concepção mais voltada ao Direito Financeiro, sobretudo sob à luz do controle da atividade financeira no país, nos deparamos com articulados de peso como no caso aquele nominado "o controle da atividade financeira estatal pelo tribunal contas da União na Constituição Federal de 1988", acompanhado de "considerações sobre a política fiscal e os caminhos da extrafiscalidade".

Derradeiramente, fechando estes divisores no mesmo GT, identificam-se conteúdos associados à defesa do contribuinte brasileiro, reconhecidamente tão assolado pelo manto muitas vezes sufocante da tributação desmedida e mesmo incompreensível em suas incessantes mutações normativas. Nesta senda, apontamos "a lei de transparência fiscal: panorama da tributação sobre o consumo na esteira do acesso à informação".

Vale dizer que cada um dos trabalhos apresentados valeria longa reflexão e ponderação dadas à sua densidade científica e provocação contra o conservadorismo dogmático mormente na área de seu alcance.

O grande desafio que se desenha, há tempo imemoriais de nossa república, se dá por conta do real impacto de trabalhos, tão consistente na visão míope e renitente do legislador tributário brasileiro, em conjunto com a exegese dos tribunais cuja prestação jurisdicional, para nossa frustração, frequentemente, é calcada em repetição e obediência irrestrita aos desmandos normativos, estribados na incessante necessidade em fazer-se caixa em detrimento do direito cada vez mais fragilizado de propriedade, já que seu exercício se vê limitado dadas à sua repartição, ao Estado, que nos obrigamos a fazer, para as diversas esferas de tributação brasileira, cuja federação se desnuda, quase que exclusivamente, na competência tributária atribuída a todos os seus componentes, trazendo, com isso, maior e crescente vulnerabilidade financeira à toda sociedade brasileira.

NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A FIXAÇÃO DA ESPÉCIE DE LANÇAMENTO PELO SUJEITO ATIVO: REFLEXOS LEGAIS

GENERAL RULES IN TAX MATTERS AND THE SETTING OF THE SUBJECT ACTIVE RELEASE TYPE: LEGAL CONSEQUENCES

**Armando Zanin Neto
José Luiz Crivelli**

Resumo

A Lei nº. 13.296/08 revogou a Lei nº. 6.606/89 e inseriu em nosso sistema jurídico novas normas jurídicas relativas ao IPVA. Uma delas, prevista no artigo 17 prescreve que o tributo se sujeita ao lançamento por homologação, devendo o sujeito passivo antecipar o pagamento para posterior homologação da autoridade administrativa. A prática revela, contudo, que o lançamento é realizado de ofício, já que a própria administração tributária constitui o crédito tributário devido, nos termos do artigo 142 do CTN. Este artigo objetiva discutir essa regra estadual à luz das normas gerais de direito tributário veiculadas pelo CTN e o impacto que a modalidade do lançamento eleita causa em relação à decadência para a constituição do crédito tributário e à prescrição para o ajuizamento da ação de execução fiscal e cobrança do referido crédito. Para atingirmos tal desiderato, teceremos algumas observações sobre as três espécies de lançamento previstas pelo CTN e as respectivas regras de decadência e de prescrição para cada um delas. Ao final, pretendemos demonstrar a atual insegurança jurídica dos contribuintes no tocante ao referido tributo, mormente em razão da existência de decisões conflitantes sobre o assunto.

Palavras-chave: Ipva, Lançamento; decadência; prescrição; normas gerais.

Abstract/Resumen/Résumé

Law nº. 13.296/08 repealed Law nº. 6.606/89 and inserted in our legal system new rules concerning the IPVA. One of them, provided for article 17 prescribes that the tax is subject to a kind of launch by approval, where the taxpayer prepay for later approval of the administrative authority. Practice shows, however, that the release is performed by the own administrative authority, because acts in accordance with article 142 of the CTN (Tax Code). This article aims to discuss the article 17 in the light of the general rules of tax law transmitted by the CTN (Tax Law) and how this impacts in relation to decay to the constitution of the tax credit and the prescription for the filing of tax collection proceedings and charging. To achieve this aim, we will weave some comments about the three launch species listed by the CTN and the related decay and prescription rules for each of them. At the end, we intend to demonstrate the current legal uncertainty for taxpayers with regard to that tax, mainly due to the existence of conflicting decisions about the question.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Ipva, Assesment, Decay, Prescription; general rules

1. INTRODUÇÃO

O lançamento é um tema que há muito tempo gera polêmica no direito tributário, especialmente o lançamento por homologação previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional. Desde questões acerca da natureza jurídica do “autolancamento” e a sua compatibilidade ou não dos requisitos previstos no artigo 142 do CTN, mormente o grau de participação da autoridade administrativa, bem como a denominação legal utilizada pelo legislador tributário que, muita vezes, não é compatível com a prática da Administração Tributária.

A divergência na interpretação dos textos legais gera tensão na relação entre Fisco e Contribuinte e são ainda mais estimuladas pelo comportamento claudicante do Poder Judiciário que, ao invés de pacificar conflitos a partir de uma interpretação unívoca da norma, profere decisões diametralmente opostas, contraditórias, deixando contribuintes ainda mais confusos. Essa falta de uniformidade gera total insegurança jurídica e tende a aumentar o número de conflitos entre Fisco e contribuintes.

No caso que analisaremos nas páginas seguintes, a discussão judicial sobre a matéria existe desde a edição da Lei do Estado de São Paulo nº 13.296/2008 (há mais de sete anos, portanto), que instituiu o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores no Estado - IPVA.

O referido diploma legislativo, como não poderia deixar de ser, veiculou diversas normas gerais e abstratas, importando ao nosso estudo aquela que estipula que o lançamento do referido imposto se dá por homologação, nos termos regulamentados pelo artigo 150 do Código Tributário Nacional. Nesta modalidade de lançamento, cabe ao contribuinte constituir o crédito tributário, já que é ele o responsável por identificar e declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, finalmente, realizar o pagamento antecipado do valor apurado.

Ocorre que a prática da Administração Tributária Paulista denota que o lançamento do IPVA é de ofício, pois é o próprio fisco o responsável pela apuração do valor do tributo devido, identificação do sujeito passivo, quantificação da matéria tributável e notificação do sujeito passivo, concedendo-lhe prazo, inclusive, para efetuar o pagamento, tudo nos exatos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Diante da realidade fática, é inegável o conflito entre a norma geral e abstrata do lançamento prevista na Lei que institui o tributo no âmbito do Estado e a prática administrativa de lançar o tributo. Nesse sentido, o Poder Judiciário Paulista foi provocado a se manifestar sobre a questão, mas, infelizmente, os acórdãos proferidos ainda demonstram entendimentos díspares e claudicantes.

Justifica-se a escolha deste tema, pois, ao jogarmos luzes sobre a questão, esperamos contribuir para a promoção de um entendimento que leve em consideração os direitos do contribuinte e minimize a insegurança jurídica que predomina no Estado.

Por conseguinte, será importante ressaltar os reflexos gerados pela interpretação fiscal no que tange aos direitos do administrado/contribuinte, no reconhecimento dos prazos aplicáveis de decadência e prescrição do direito do Fisco de lançar e cobrar o crédito tributário, respectivamente.

2. LANÇAMENTO – NOÇÕES BÁSICAS

O professor Rubens Gomes de Sousa¹, responsável pela sistematização do Código Tributário Nacional, traçou o caminho para a constituição do crédito tributário, dividindo-o em três momentos: (a) o primeiro, abstrato, decorre da lei que o institui, como norma geral e abstrata; (b) o segundo, concreto, com a ocorrência do fato gerador, ou seja, quando ocorre o fato previsto na lei como hipótese de incidência tributária; e (c) o terceiro, de maneira formal, através do processo formativo da obrigação tributária, que é a função do lançamento.

Dito de outra forma por Rui Barbosa Nogueira²: “[...] se ‘abstratamente’ não pode existir tributo sem lei que o institua e se ‘objetivamente’ não pode existir tributo sem a ocorrência do fato gerador, ‘subjektivamente’ não pode ser efetivada a arrecadação ou o pagamento de nenhum tributo sem a sua apuração, cálculo e identificação do contribuinte, que são funções específicas do lançamento.”

Daí se extrai o fundamento para a separação entre a obrigação e o crédito tributário, assim como para o reconhecimento da natureza declaratória e constitutiva do lançamento,

¹ RUBENS GOMES DE SOUSA – Curso de Introdução ao Direito Tributário – Revista de Estudos Fiscais – Centro de Estudos dos Agentes Fiscais do Imposto de Consumo, número 12, dezembro de 1948, São Paulo, pág. 500.

² RUY BARBOSA NOGUEIRA – Teoria do Lançamento Tributário – Reprodução eletrofotostática do original impresso em 1965, editada pela Resenha Tributária em 1973, SP, pág. 30.

pois, nascendo a obrigação em momento anterior, o lançamento não cria o direito, mas apenas o declara no caso concreto, constituindo o respectivo crédito tributário.

Além disso, Gomes de Sousa deixou muito clara a ideia de que o lançamento “[...] constitui um processo, no sentido de que é a resultante de uma série de atos concatenados, e não um ato isolado”³, processo este suscetível de se desenvolver em duas fases: a oficiosa e a contenciosa.⁴

A primeira é de iniciativa do fisco. Inicia-se quando é feita a constatação oficial da ocorrência do fato gerador, depois do que é feita a valoração do tributo e identificado o sujeito passivo. Termina com a respectiva notificação do lançamento ao sujeito passivo.

Portanto, o Lançamento é o ato administrativo que tem por objetivo a constituição do crédito tributário. Essa definição decorre do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Vejamos:

“Artigo 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”⁵

Conforme amplamente aceito pela doutrina pátria, três são as formas de lançamento (embora estejamos caminhando cada vez mais para apenas duas modalidades). São elas: **(i)** Lançamento de Ofício, **(ii)** Lançamento Misto ou por Declaração e **(iii)** Lançamento por homologação.

Ao tratar do tema, o professor Paulo de Barros Carvalho⁶ ensina que esta tricotomia decorre do grau de participação do ente particular no lançamento:

“A fonte inspiradora da tricotomia reside no índice de colaboração do administrado, com vistas à celebração do ato. Na primeira hipótese, a participação seria inexistente, uma vez que todas as providências preparatórias são feitas nos cancelos

³ RUBENS GOMES DE SOUSA – Curso de Introdução ao Direito Tributário – Revista de Estudos Fiscais – Centro de Estudos dos Agentes Fiscais do Imposto de Consumo, número 4, abril de 1949, São Paulo, pág.164/165

⁴ RUBENS GOMES DE SOUSA – obra citada, pág. 213

⁵ Artigo 142 do Código Tributário Nacional, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm, acesso em 18.03.2015

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 423

da Administração. Na segunda, colaboram ambas as partes, visando os resultados finais do lançamento. Na última, quase todo o trabalho é cometido ao súdito, limitando-se o fisco a homologar os atos por ele praticados”.

Partindo desta ideia, cabe-nos mencionar, sinteticamente, as modalidades do lançamento tributário previstas no Código Tributário Nacional.

2.1. LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ART. 149 DO CTN)

Toda a atividade de lançamento prevista no artigo 142 do CTN é realizada pela autoridade administrativa, investida na competência estatal, sem qualquer participação do sujeito passivo. É ela quem verifica a ocorrência do fato gerador, quantifica a matéria tributável, aplica as penalidades cabíveis e, finalmente, comunica o sujeito passivo para que realize o pagamento do crédito tributário constituído. Sua matriz está no art. 149 do CTN, que atribui à autoridade administrativa o dever de assim proceder sempre que a lei o determinar ou quando houver omissão ou inexatidão do sujeito passivo nas práticas relativas às duas outras modalidades de lançamento.

Realmente, sempre que o sujeito passivo não apresentar a declaração, no prazo e na forma prevista na legislação tributária, ou o faça com falsidade, erro ou omissão, ou, ainda, quando deixe de realizar o procedimento de constituição do crédito tributário a ele atribuído por lei (“autolancamento”), deve ela assim proceder por meio do lançamento de ofício. Deve ainda ser de ofício o lançamento quando se comprovar omissão ou inexatidão por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade de apurar e antecipar o pagamento do tributo.

Exemplo clássico desta modalidade é Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, em que o contribuinte recebe o carnê (que documenta o lançamento), cabendo-lhe apenas efetuar o pagamento (ou impugná-lo) eis que em tal procedimento não se exige qualquer participação do sujeito passivo na constituição do crédito tributário.

2.2. LANÇAMENTO MISTO OU POR DECLARAÇÃO (ART. 147 DO CTN):

Nesta modalidade, o lançamento é efetuado com base na declaração de terceiro ou do próprio contribuinte, a quem cabe prestar as informações fáticas relativas à realização da hipótese de incidência tributária prevista em lei. Recebida a declaração, a autoridade administrativa procede ao lançamento e notifica o sujeito passivo, indicando o valor, o prazo e

as condições de pagamento do tributo respectivo. Como exemplo, podemos citar o Imposto de Importação e de Exportação, em que o lançamento é efetuado com base na declaração de importação – DI, preenchida previamente pelo sujeito passivo.

É curioso observar que no lançamento misto ou por declaração, ao contrário do lançamento de ofício, há previsão de participação do sujeito passivo na constituição do crédito tributário. Na verdade, é ele quem deflagra o início desse procedimento mediante entrega da declaração (de importação, por exemplo) contendo as informações relacionadas ao fato jurídico tributário, devendo a autoridade lançadora verificar a procedência das informações e, então, constituir efetivamente o crédito tributário.

2.3. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150 DO CTN)

A terceira modalidade prescrita pelo CTN denomina-se “lançamento por homologação” em que todo o procedimento de constituição do crédito tributário é atribuído ao contribuinte, cabendo-lhe informar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do tributo devido, identificar-se e, finalmente, efetuar o recolhimento antecipadamente, ficando sujeito à uma condição resolutória a ser realizada pelo Fisco, a quem caberá homologar o lançamento do contribuinte no prazo legal de 5 anos contados do fato gerador.

O art. 150 do CTN mereceu severa crítica de Alberto Xavier⁷, que vê no referido dispositivo típica hipótese de autolançamento que atribui ao pagamento antecipado o efeito de extinção do crédito, sem qualquer condição⁸.

As imprecisões contidas no art. 150 e seus parágrafos decorrem da dificuldade com que se deparou o legislador para conciliar a natureza do lançamento – atividade privativa da autoridade fiscal – com a necessidade de a Fazenda agilizar sua arrecadação em face da grandiosidade e do dinamismo da realidade econômica, que verdadeiramente impossibilita a autoridade fazer a prévia verificação de cada fato gerador e o respectivo lançamento do tributo⁹.

⁷ ALBERTO XAVIER – “Salta logo a vista a imprecisão e incoerência do legislador quando, após tentativa de salvar o conceito de lançamento como atividade privativa da Administração, recusando-se formalmente a utilizar o conceito – com aquele contraditório – de auto-lançamento, acaba caindo neste vício quando alude nos §§ 1 e 4 à “homologação do lançamento”. Assim fazendo, entrou em contradição com o “caput” do art. 150 em que a homologação é referida ao pagamento, que não ao lançamento; e do mesmo passo acabou por reconhecer um lançamento, praticado por particular, homologável pelo Fisco, o que contraria a noção do art. 142.” (Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro – Resenha Tributária – SP – 1977 – pág.78)

⁸ ALBERTO XAVIER – obra citada, pág. 78.

⁹ HUGO MACHADO – A decadência e os tributos sujeitos a lançamento por homologação, RDDT 59, pág.37

Filiamos-nos a corrente doutrinária que sustenta somente ocorrer o lançamento por homologação quando o sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo. Não havendo pagamento antecipado não haveria o que homologar, sendo o caso de lançamento de ofício, conforme previsto no inciso V do art. 149, do CTN¹⁰.

A professora Misabel Abreu Machado Derzi cita o ilustre professor Estevão Horvath, e destaca sua correta posição sobre este assunto, que, não obstante formulada à luz do direito espanhol, aplica-se perfeitamente ao ordenamento brasileiro, a saber:

“Justamente por tratar-se de um dever que o particular cumpre e que se traduz em uma forma de colaboração com a Administração tributária em sua função lançadora, as garantias devidas ao sujeito obrigado a ‘autoliquidar’ devem ser redobradas. Dever-se-á levar em conta que o particular estará realizando operações que, em princípio, deveriam ser reservadas à Administração, que, ao menos em teoria, tem os meios pessoais e estruturais especializados para essa tarefa. O particular pratica aquelas operações e as apresenta ao fisco, sob a forma de uma declaração-liquidação ou materializadas no pagamento diretamente, mas sempre corre o risco de equivocar-se e cometer erros, sejam de fato ou de direito. Para assegurar-se que o particular não seja prejudicado em sua atividade de colaboração, é mister ampliar-se ao máximo as possibilidades de retificação ou de impugnação de sua autoliquidação, além de ser preciso que a Administração se organize devidamente com o fim de auxiliar o contribuinte em sua tarefa, administrando-lhe toda a informação para o bom cumprimento do dever.”¹¹

Além disso, já foi visto que nenhum tributo pode ser exigido sem lançamento, atividade privativa da autoridade administrativa (CTN, art. 142), dotado de eficácia mediante notificação ao sujeito passivo (CTN, art.145 e 160).

A lei que regula o processo administrativo fiscal desenvolvido a nível federal, em atenção ao que determina o Código Tributário Nacional, dispõe expressamente que a exigência do crédito tributário será formalizada em auto de infração ou notificação de lançamento (art.9º do Decreto 70.235/72).

Assim, não pode haver dúvida acerca da necessidade da prévia e expressa notificação do contribuinte para que se dê o lançamento, em qualquer de suas modalidades.

Aqui, identificamos uma compreensão equivocada da jurisprudência atual sedimentada nos tribunais superiores que entende constituir o procedimento (declaração de informações – DCTF ou GIA) e pagamento antecipado realizado pelo contribuinte como lançamento, sem qualquer participação do Fisco. Vejamos acórdão que simboliza tal entendimento:

¹⁰ MISABEL ABREU MACHADO DERZI – nas notas de atualização do Direito Tributário Brasileiro de Aliomar Baleeiro, ed. Forense, RJ, 1999, pág. 835.

¹¹ MISABEL ABREU MACHADO DERZI – nas notas de atualização do Direito Tributário Brasileiro de Aliomar Baleeiro, ed. Forense, RJ, 1999, pág. 834.

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DECLARADO E NÃO PAGO. TERMO INICIAL DA PRESCRIÇÃO. ENTREGA DA DECLARAÇÃO OU A DATA DO VENCIMENTO, O QUE FOR POSTERIOR. PRESCRIÇÃO CARACTERIZADA. INTERRUPÇÃO. PARCELAMENTO. EXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.¹²

1. Não há violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso.

2. **A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.120.295/SP, Rel. Min. Luiz Fux, submetido ao rito dos recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ, consolidou entendimento segundo o qual 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.**

3. Caso que se encontram prescritos os débitos relativos às competências anteriores a 31.12.2006, pois decorridos mais de cinco anos entre as datas dos vencimentos e o despacho que ordenou a citação.

4. Aferir a existência de parcelamento do débito fiscal e a consequente interrupção do prazo prescricional requer, necessariamente, o reexame de fatos e provas, já que tal informação não consta do acórdão regional. Incidência da Súmula 7/STJ. Agravo regimental improvido.

Na atual sistemática adotada pelas Administrações Tributárias, e chancelada pela jurisprudência, quando a administração fiscal inscreve o débito em dívida ativa e exige o pagamento de um tributo, toma como sua a apuração eventualmente realizada pelo sujeito passivo. A partir daí não se pode mais dizer que foi o contribuinte que errou. Isso porque na sua função privativa, vinculada e obrigatória de lançar, a administração tem o dever de corrigir qualquer erro porventura cometido pelo contribuinte, notificando-o para que apresente, se desejar, suas razões. Assim, permaneceria para o contribuinte o direito de insurgir-se contra a cobrança do tributo, garantindo-se a aplicação do contraditório e da ampla defesa no lançamento por homologação.

3. O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES DO ESTADO DE SÃO PAULO

Em uma análise superficial, não há como afastar a assertiva de que o IPVA se sujeitaria ao lançamento de ofício no Estado de São Paulo. Isso porque a autoridade administrativa, atualmente, exerce todos os procedimentos prescritos pelo artigo 142 do CTN,

¹² AgRg no REsp 1462135 / RS AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2014/0149401-0, publicado em 20.11.2014, disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp>, acesso em 18.03.2015

visto que verifica a ocorrência do fato jurídico tributário, apura a base de cálculo e notifica, ao final, o contribuinte para o pagamento, mediante envio do malfadado boleto de pagamento, onde constam as opções de pagamento à vista ou parcelada.

Contudo, essa impressão não se confirma se observarmos, por exemplo, a legislação regente no Estado de São Paulo. A Lei nº 13.296/08, que “*estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA*” no estado, assim dispõe em seu artigo 17:

Artigo 17 - O contribuinte ou o responsável efetuará anualmente o pagamento do imposto, na forma estabelecida pelo Poder Executivo, o qual ficará sujeito à homologação pela autoridade administrativa competente.

Veja-se que tal redação estabelece ser o lançamento do IPVA por homologação, o que é completamente contraditório às normas gerais de lançamento previstas no CTN (e que regulamentam o disposto no artigo 146, III, da CF/88 estabelecendo normas gerais em matéria tributária por Lei Complementar).

A título exemplificativo, veja-se decisão tomada em sede administrativa, onde o contribuinte buscou em 2014 a declaração da prescrição da cobrança de IPVA do exercício de 2008:

“Expediente Administrativo – GDOC 1666510690622013

No que concerne a suposta prescrição do débito inscrito sob nº 1.067.099.723, em que pese constar no sistema informatizado de que o mesmo teria sido ajuizado em 30.09.2012, sobreveio informação do Sr. Chefe da Secção daquela seccional, no sentido de que não se logrou encontrar qualquer comprovação de que tal débito tenha sido, de fato, ajuizado. Assim propõe o ilustre procurador chefe de seccional o cancelamento do débito tributário, posto que não existem evidências da distribuição do jogo de ajuizamento e, conseqüentemente, seja o presente encaminhado à coordenadoria da dívida ativa.

*Em que pese o supradecido, entendo não ser hipótese de cancelamento do IPVA, **haja vista a existência de tese institucional no que se refere ao prazo prescricional do referido débito.** Cumpre esclarecer que a CDA em apreço tem como referência o exercício de 2008. Desta feita constata-se que o débito tributário foi constituído definitivamente quando findo o prazo da última notificação, o qual se deu em 30.09.2009, não tendo decorrido desde então, o lapso prescricional. – Sidnei Faria de Andrade – Procurador do Estado Chefe da Procuradora Regional do Estado de São Paulo, em 08 de setembro de 2014”.*

Vê-se que a Administração Tributária do indigitado Estado da Federação refere-se à malfadada **tese institucional** para justificar a negativa de reconhecimento da prescrição do IPVA, mas de outro lado não menciona quais são os argumentos jurídicos que a sustentam.

No caso em testilha, o contribuinte fora notificado do lançamento do imposto ainda em 2008. Logo, se se trata de lançamento de ofício, como quer o CTN, o início do prazo prescricional segue a sistemática do artigo 174 do mesmo diploma legal. *In verbis*:

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

Desta feita, o sujeito ativo do tributo em questão teria cinco anos a contar do vencimento do tributo (notificação do lançamento ao contribuinte) para cobrá-lo judicialmente, findando-se tal lapso temporal ao cabo do ano de 2013.

Na decisão analisada alhures, conclui-se que o procurador do Estado chefe da Procuradoria Regional, nega a aplicação do artigo 149 do Código Tributário Nacional.

Como se não bastasse, ao se submeter a discussão ao Poder Judiciário, entendeu Juiz de primeira instância que:

“Sobre a prescrição, o fato gerador do IPVA, nos termos da Lei Estadual, ocorre no dia 1º de janeiro de cada exercício (veículo usado). Em que pese opiniões em contrário, tanto na antiga Lei n.º 6.606/89, quanto na atual Lei n.º 13.296/08, o crédito tributário se constitui pelo lançamento por homologação. O não recolhimento do tributo autoriza o lançamento direto. Nos termos do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, a decadência extingue o direito de constituir o crédito tributário no prazo de cinco anos contados: do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. A prescrição atinge o direito de ação do Fisco e também ocorre no prazo de cinco anos contados, então, da constituição do crédito tributário (art. 174, CTN). Portanto, o IPVA do ano de 2008, vencido no mês de fevereiro (Lei n.º 6.606/89, art. 12), não havendo lançamento, inicia o prazo de decadência no primeiro dia do ano de 2009. Não ocorre, portanto, a decadência e a prescrição tem início neste ano de 2014. Indefiro, pois, a antecipação de tutela (Processo nº 1036616-18.2014.8.26.0114).

No entendimento do ilustre magistrado, o IPVA do Estado de São Paulo é lançado por homologação, razão porque não há que se falar em reconhecimento da prescrição, pois a contagem do prazo decadencial se daria no primeiro dia do exercício de 2009, ignorando completamente a regra constante no artigo 150 do CTN que estipula como início dos prazos decadenciais para o lançamento por homologação a data do fato gerador.

Ao realizarmos o confronto entre a interpretação da Administração Tributária e do Poder Judiciário de primeira instância, verificamos que, ora o lançamento é por homologação, ora é de ofício, sempre em prejuízo do sujeito passivo.

O entendimento acima transcrito diverge da interpretação predominante no Tribunal de Justiça de São Paulo, que em diversos julgados assentou entendimento de que o IPVA se sujeita ao lançamento de ofício. Confira-se:

“Ao contrário do alegado pela FESP, o lançamento do **IPVA é lançamento de ofício, e não por homologação, em que pese o disposto na Lei 13.296/08, que deu o nome de lançamento por homologação para um lançamento que, na prática, é de ofício.** O conceito legal de lançamento está previsto no art. 142, CTN, e não pode ser alterado pela Lei estadual: (...)

Definitivamente, o IPVA não é um tributo com lançamento por homologação. Assim, o prazo prescricional começa a fluir desde o lançamento pela autoridade administrativa. (Ação Anulatória nº 0001586-93.2012.8.26.0053, 6ª Vara da Fazenda Pública da Capital)”

“EXECUÇÃO FISCAL IPVA LANÇAMENTO DE OFÍCIO PRESCRIÇÃO OCORRÊNCIA CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINÇÃO.

O IPVA é tributo sujeito a lançamento de ofício. Nessa modalidade de tributo a constituição do crédito tributário se dá com a notificação ao sujeito passivo para pagamento do imposto, iniciando-se daí a contagem do prazo prescricional de cinco anos (art. 174 CTN).

Nos tributos sujeitos a lançamento de ofício, como no caso do IPVA, a constituição do crédito tributário se dá com a notificação ao sujeito passivo para pagamento do imposto, iniciando-se daí a contagem do prazo prescricional de cinco anos, nos termos do art. 174 CTN.

Ao contrário do que sustenta a apelante, embora incorra em contradição em determinadas passagens, o IPVA não é tributo sujeito a lançamento por homologação, pois nenhuma atividade se exige do contribuinte além do pagamento do imposto já previamente calculado pelo próprio Fisco. No lançamento por homologação “é o próprio sujeito passivo quem, com sua declaração, torna clara a situação impositiva, apura o quantum devido e faz o pagamento, sem qualquer interferência do Fisco. A atividade administrativa é posterior, limitando-se à homologação expressa ou tácita, no prazo do art. 150, § 4º, do CTN” (Código Tributário Nacional Comentado, Coordenador Vladimir Passos de Freitas, RT, 3ª edição, 2005, pág. 722).

(TJSP, Ap. nº 9000777-72.2009.8.26.0014, Des. Rel. Décio Notarangeli)”

Contudo, esta posição não é uníssona. O mesmo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo tem externado posicionamentos conflitantes, ora declarando o IPVA sujeito ao lançamento por homologação, ora sujeito ao lançamento de ofício. Vejamos:

“IPVA - lançamento por homologação - O lançamento, que no dizer do art. 142 do CTN consiste no "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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível", pode resultar: a) da declaração do sujeito passivo; b) das informações de terceiro; c) de iniciativa da autoridade; d) de ato do sujeito passivo sem prévio exame da autoridade. Nessa última hipótese, temos o chamado lançamento por homologação, ou autolançamento, disciplinado no art. 150 do Código Tributário Nacional. Exatamente o caso do IPVA.

Não se pode ver na remessa dos boletos pela Fazenda para o pagamento à vista ou parcelado do tributo o ato de lançamento.

O lançamento, obviamente, somente se completa com a homologação, nessa modalidade. Não basta o pagamento antecipado do tributo.

(TJSP, Ap. nº 990.10.434300-3, Des. Rel. Franklin Nogueira)”

Cabe ressaltar que esta hipótese da lei paulista representa exceção à regra. Nos outros estados da Federação, o lançamento ocorre de ofício, sendo o carnê do IPVA o documento apto à constituição do crédito.

É o que vaticina o Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

Processo: AgRg no AREsp 31234 / SP
AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL:
2011/0099642-8

Relator(a): Ministro HUMBERTO MARTINS (1130)

Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento: 28/08/2012

Data da Publicação/Fonte: DJe 03/09/2012

Ementa:

TRIBUTÁRIO. IPVA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRESCRIÇÃO. OCORRÊNCIA.

O IPVA é um imposto sujeito a **lançamento de ofício**, e a constituição do crédito ocorre no momento da notificação para pagamento, no caso em apreço, conforme exposto na origem, em 1997, perfazendo mais de cinco anos até o ajuizamento da ação, em 2004.

Agravo regimental improvido.”

“Processo: AgRg no REsp 1477734 / SC

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL: 2014/0217890-1

Relator(a) Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES (1141)

Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento: 11/11/2014

Data da Publicação/Fonte: DJe 18/11/2014

Ementa:

TRIBUTÁRIO. IPVA. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. TERMO INICIAL DA PRESCRIÇÃO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DATA DA NOTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. O Superior Tribunal de Justiça possui o entendimento firme de que nos tributos sujeitos a **lançamento de ofício**, tal como o IPVA e o IPTU, a própria remessa, pelo Fisco, da notificação para pagamento ou carnê constitui o crédito tributário, momento em que se inicia o prazo prescricional quinquenal para sua cobrança judicial, nos termos do art. 174 do CTN.

2. No caso dos autos, trata-se de Execução Fiscal proposta em 12 de julho de 2010 e relacionada aos IPVAs dos exercícios de 2004 a 2008, o que evidencia a prescrição dos créditos relativos aos exercícios de 2004 e 2005.

3. Agravo regimental não provido. (Grifo nosso)”

É iterativa, notória, e atual a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca do tema. Senão vejamos:

RE 829175 / SP - SÃO PAULO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA

Julgamento: 11/03/2015

Publicação: DJe-052 DIVULG 17/03/2015 PUBLIC 18/03/2015

Partes:

RECTE.(S) : ESTADO DE SÃO PAULO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

RECDO.(A/S) : SUPERMERCADOS POMBAL OSASCO LTDA

ADV.(A/S) : SEM REPRESENTAÇÃO NOS AUTOS

Decisão:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES – IPVA. PRAZO PRESCRICIONAL. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL: INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 279 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AUSÊNCIA DE OFENSA CONSTITUCIONAL DIRETA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO.

Relatório

1. Recurso extraordinário interposto com base no art. 102, inc. III, al. a, da Constituição da República contra o seguinte julgado da Primeira Vara da Fazenda Pública de Osasco/SP:

“Trata-se de embargos infringentes, opostos nos autos de execução fiscal. Insurgiu-se a exequente contra a sentença que julgou extinta a execução nos termos dos art. 795 e 269,IV do Código de Processo Civil c/c artigos 146, III, "b" e 174 do Código Tributário Nacional, dada a ocorrência da prescrição, sentença de fls. 10/12.

Sustenta a embargante, em resumo, que analisando-se o artigo 6º e 12, da Lei 6.606/89, chega-se à conclusão que o IPVA é tributo sujeito a lançamento por homologação, eis que o contribuinte deve antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa.

Afirma que seu prazo para constituir o IPVA devido pela executada no exercício de 2006, observou o que estabelece o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, de forma que se iniciou, em 02 de janeiro de 2007, visto que antes do término do prazo decadencial, constituiu o crédito tributário em questão, cuja notificação do ato constitutivo do crédito se deu em 29/10/2007 e portanto, com a lavratura desse procedimento administrativo consumou-se o lançamento.

É relatório. Decido.

Baseia-se a exequente em premissa equivocada de que o IPVA é imposto cujo lançamento se opera por homologação.

Com efeito, o IPVA, relativamente aos tributos lançados até o exercício de 2008, é imposto cujo lançamento se opera de ofício, de forma que sua constituição se dá com a notificação recebida pelo contribuinte no início de cada ano, ou seja, em 1º de janeiro de cada exercício, nos termos do artigo 1º, parágrafo 1º da Lei 6.606/89 (vigente à época dos fatos) e do artigo 174 do Código Tributário Nacional.

(...)

No caso dos autos, o IPVA foi lançado no mês de janeiro de 2006, com a notificação do contribuinte para pagamento à vista em fevereiro, ou em três parcelas a vencerem em janeiro, fevereiro e março, conforme previsto nos artigos 1º, parágrafo 1º e 12 da Lei nº 6.606/89 (vigente à época). No entanto, a execução fiscal somente foi ajuizada em 19/01/2012, ou seja, após o término do prazo quinquenal previsto em lei.

Ante o exposto, deixo de acolher os embargos opostos pela exequente, e mantenho a sentença pelos próprios fundamentos” (fls. 21-22).

2. O Recorrente alega contrariedade aos arts. 5º, inc. XXXV, 145, inc. I, e 155, inc. III, da Constituição da República. Assevera que “os efeitos do lançamento de ofício do IPVA que o contribuinte deixou de recolher no prazo legal se dão mediante notificação de lançamento pela Secretaria da Fazenda, conforme dispõe o art. 13-A da Lei paulista n. 6.006, de 20 de dezembro de 1989, que abre prazo para o contribuinte efetuar o pagamento ou impugnar o lançamento apresentando contestação escrita, iniciando procedimento para inscrição da dívida” (fl. 31).

3. Razão jurídica não assiste ao Recorrente.

4. A apreciação do pleito recursal demandaria análise prévia da legislação infraconstitucional aplicável à espécie (Código Tributário Nacional e Lei n. 6.606/1989) e o reexame do conjunto fático-probatório do processo. A alegada contrariedade à Constituição da República, se tivesse ocorrido, seria indireta, a inviabilizar o processamento do recurso extraordinário:

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. EXECUÇÃO CONTRA A FAZENDA PÚBLICA. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. TERMO INICIAL DA PRESCRIÇÃO. ANÁLISE DE NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO” (ARE 749.479-AgR, de minha relatoria, Segunda Turma, DJe 12.8.2013)

“Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. IPVA. Prescrição. Ocorrência. Legislação infraconstitucional. Ofensa reflexa. Reexame de fatos e provas. Impossibilidade. Precedentes. 1. A afronta aos princípios da legalidade, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, dos limites da coisa julgada e da prestação jurisdicional, quando depende, para ser reconhecida como tal, da análise de normas infraconstitucionais, configura apenas ofensa indireta ou reflexa à Constituição da República. 2. Inadmissível, em recurso extraordinário, a análise da legislação infraconstitucional e o reexame dos fatos e das provas dos autos. Incidência das Súmulas nºs 636 e 279/STF. 3. Agravo regimental não provido” (ARE 750.157-AgR, Relator o Ministro Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe 28.8.2013, grifos nossos).

“DIREITO TRIBUTÁRIO. CREDITO TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. REEXAME INCABÍVEL NO ÂMBITO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Impossibilidade de exame em recurso extraordinário de alegada violação, acaso existente, situada no âmbito infraconstitucional. Agravo regimental conhecido e não provido” (AI 842.450-AgR, Relatora a Ministra Rosa Weber, Primeira Turma, DJe 8.10.2012, grifos nossos).

Nada há, pois, a prover quanto às alegações do Recorrente.

5. Pelo exposto, nego seguimento ao recurso extraordinário (art. 557, caput, do Código de Processo Civil e art. 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal). Publique-se. Brasília, 11 de março de 2015.

Ministra CÁRMEN LÚCIA

Relatora”

É inegável que a administração tributária paulista realiza o lançamento de ofício do tributo. Isso porque em momento algum o contribuinte tem o dever de constituir o crédito tributário consoante disposição do artigo 150 do CTN. O próprio Fisco atua nesse sentido, visto que o boleto enviado contém a informação da ocorrência do fato gerador, a matéria tributável e a identificação do sujeito passivo. Ademais, em caso de não pagamento ou pagamento em atraso, há previsão de multa e juros.

À guisa de conclusão deste item, podemos afirmar que a jurisprudência bandeirante tem optado por soluções casuísticas, e, em alguns casos, há frontal contradição entre decisões do mesmo Tribunal, salientando-se ainda a divergência entre julgados do Tribunal de Justiça de São Paulo com o entendimento pacificado do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, o que gera total insegurança jurídica aos contribuintes e conflitos entre este e a Administração Tributária.

O caos jurisprudencial denota a necessidade premente de que o legislador tributário edite normas gerais que uniformizem a cobrança do referido imposto, nos termos do que dispõe o artigo 146, III, da Constituição Federal de 1988.

Não se nega o entendimento do STF adotado no RE nº. 236.931-8 quanto à possibilidade de os Estados exercerem a sua competência tributária nos termos do artigo 24, § 3º, do texto constitucional mesmo sem lei complementar que estabeleça normas gerais. Contudo, sua edição seria de bom alvitre, mormente para prevenir conflitos de competência, acabar (ou ao menos reduzir) a guerra fiscal entre os Estados e estabelecer fato gerador, base de cálculo, sujeito passivo e, principalmente, a modalidade de lançamento para o referido tributo.

4. OS PRAZOS DE DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO APLICÁVEIS AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO E POR DECLARAÇÃO

Segundo o entendimento tradicional da doutrina, a decadência é o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não-exercício durante certo lapso de tempo. A rigor, a decadência fulmina as pretensões constitutivas. No direito tributário, a decadência atinge o direito de lançar ou constituir o crédito tributário.

Já a prescrição, ainda segundo a visão tradicional, é o fato jurídico que faz perecer a ação que tutela um direito pelo decurso do tempo previsto em lei sem a propositura da mesma. O direito sobrevive, mas sem proteção. A rigor, a prescrição afeta as pretensões condenatórias. A prescrição tributária atinge a possibilidade de se propor a ação de cobrança (representada pela execução fiscal).

A Constituição Federal de 1988, no art. 146, inciso III, alínea "b", exige a edição de lei complementar para tratar, como norma geral aplicável aos entes estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), dos institutos da decadência e da prescrição em matéria tributária, além do lançamento já referido linhas acima.

O Código Tributário Nacional, veiculado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, cumpre as funções da lei complementar exigida pela Constituição de 1988 para tratar de decadência e prescrição tributárias nos artigos 173 e 174, respectivamente. A utilização da Lei nº 5.172, de 1966, sob a égide da Constituição de 1988 decorre do fenômeno da recepção, eis que recebida como lei formalmente ordinária, mas materialmente complementar (art. 34, §5o. do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias).

Assim, cuidaremos de individualizar as regras que podemos identificar a partir da leitura dos dispositivos citados, relativas ao tema ora analisado.

4.1. Regra da decadência no Lançamento de Ofício

Para o lançamento de ofício, é regra geral que o início do prazo decadencial de cinco anos possui seu termo inicial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tudo conforme redação do artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

O primeiro dia do exercício seguinte é o dia 1º de Janeiro, conforme determina a Lei 4.320/64.

O exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado é o próprio exercício em que houver ocorrido o fato gerador. Ocorrido o fato gerador, por exemplo, no dia 10 de Março de 2008, o primeiro dia do exercício seguinte será 1º de Janeiro de 2009. A partir de 01/01/2009 contar-se-ão, portanto, os cinco anos do prazo de decadência. Voltando ao nosso exemplo, 01/01/2009 será a data inicial do prazo decadencial, prazo este que se esgotará em 01/01/2014.

O prazo do artigo 173, I do CTN é a regra geral de contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário em relação aos tributos lançados de ofício.

O inciso II do artigo 173 do CTN diz que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Neste último caso, o início do termo inicial do prazo decadencial é postergado, pois o inciso II do artigo 173 do CTN estabelece verdadeiro caso de interrupção do prazo decadencial. Tal dispositivo faz retroagir à data da decisão anulatória do lançamento anterior o início do prazo decadencial.

O legislador tributário de 1966, para este caso, estabeleceu regra que beneficia a Administração Fazendária em razão de seu próprio erro. Estendeu o prazo decadencial, premiando a atividade defeituosa da Fazenda Pública. Permitiu um novo lançamento não formalmente defeituoso ou viciado sobre obrigação tributária já definida no primeiro lançamento mal elaborado. Esta questão, posto relevante, não será aqui aprofundada, eis que não é o escopo do presente trabalho.

Por sua vez, o parágrafo único do artigo 173 do CTN afirma que o direito de constituir o crédito tributário 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.

Neste caso, o termo inicial do prazo decadencial é antecipado se, antes do primeiro dia do exercício seguinte, o sujeito passivo for notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

4.2. Regra da decadência no Lançamento por Homologação sem pagamento antecipado

Esta regra apresenta na sua hipótese a combinação de três critérios: *(i)* previsão de pagamento antecipado, mas não ocorrência do pagamento antecipado; *(ii)* não ocorrência de dolo, fraude ou simulação, e *(iii)* não ocorrência da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento por parte do Fisco, que anteciparia o início do prazo decadencial.

Nessa configuração, o prazo decadencial é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte (período de 01 de janeiro a 31 de dezembro, conforme prevê o art. 34 da Lei n. 4.320/64), àquele em tenha ocorrido o evento tributário (art. 173, I do CTN). Anote-se que a determinação do *dies a quo* desse prazo tem como pressuposto a constituição jurídica do fato tributário, no qual se identificará juridicamente o tempo no fato, que é, neste caso, o marco temporal da ocorrência do mencionado evento, conforme denominação da escola do preclaro professor Paulo de Barros Carvalho.

O conseqüente normativo dessa regra ataca a competência administrativa que tem o Fisco para produzir o ato-norma administrativo de lançamento tributário ou, o que é o mesmo, extingue o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito, na precisa dicção do caput do art. 173 do CTN.

Nesta visão, ora adotada neste trabalho, quando não há pagamento no lançamento por homologação, não há o que homologar (artigo 150, §4º do CTN), fazendo incidir a regra decadencial prevista também para o lançamento de ofício (art. 173 do CTN), ou seja, se o sujeito passivo não realizou o procedimento previsto em Lei *sponte própria*, deve a Fazenda Pública realizá-lo para constituir o crédito tributário.

4.2. Regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação

Esta regra apresenta na sua hipótese a combinação dos seguintes critérios: *(i)* previsão de pagamento antecipado, mas não ocorrência do pagamento antecipado; *(ii)* não ocorrência de dolo, fraude ou simulação, e *(iii)* a ocorrência da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento por parte do Fisco.

Portanto, a única diferença desta regra para a anterior é está no terceiro critério: enquanto na primeira regra não há notificação ao sujeito passivo de medida preparatória indispensável ao lançamento, nesta se verifica a sua efetivação no interstício delimitado pelo

acontecimento do evento tributário e o primeiro dia do exercício subsequente, que inaugura a contagem do lustro decadencial.

Conforme dispõe o art. 173, parágrafo único do CTN, essa notificação serve como *dies a quo* do prazo decadencial de cinco anos, antecipando, dessa forma, o termo inicial da contagem do prazo decadencial¹³.

Da mesma maneira que a regra supracitada, o seu conseqüente normativo extingue o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito, na precisa dicção do *caput* do art. 173 do CTN.

4.3. Regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado

Em primeiro lugar, é importante ressaltar que só poderá haver pagamento antecipado do crédito tributário nas circunstâncias em que o legislador tributário expressamente o determine. Sendo assim, a verificação de pagamento antecipado sem previsão legislativa para tanto se enquadra na hipótese de simples pagamento irregular, sem o condão extinguir o crédito tributário na conformidade do art. 156, VII do CTN.

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos três critérios expostos no item 4.1: *(i)* previsão de pagamento antecipado e ocorrência do pagamento antecipado; *(ii)* não ocorrência de dolo, fraude ou simulação, e *(iii)* não ocorrência da notificação por parte do Fisco.

O antecedente dessa norma decadencial tem início com a ocorrência do evento jurídico tributário (fato previsto na norma que, uma vez realizado, faria nascer a obrigação tributária), conforme dispõe expressamente a primeira parte do § 4º do art.150 do CTN. Em relação à expressão “fato gerador”, prevista no artigo 150 do CTN, filiamo-nos à doutrina majoritária que o entende na acepção de hipótese de incidência tributária, eis que o legislador utilizou o vocábulo “fato gerador” em diversas acepções ao longo do texto do citado diploma legal.

Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado ou, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário da diferença eventualmente apurada. Sendo assim, no termo final do período de cinco anos, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente o lançamento, bem como se sedimenta a impossibilidade jurídica de lançar de ofício, extinguindo-se o crédito tributário na forma do artigo 156, V do Código Tributário Nacional.

¹³ Cf. SACHA CALMON NAVARRO COELHO, *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 720-1.

4.4. Prescrição e a Constituição definitiva do crédito tributário

O signo definitividade, que é substantivo que exprime a qualidade do que é definitivo, "tal qual deve ficar"¹⁴, não deve ser interpretado em termos absolutos, pois contrasta com a abertura dinâmica do sistema normativo: nem normas tributárias, nem Código Tributário Nacional, nem Código Civil, nem Código de Processo Civil e nem a própria Constituição Federal são definitivos.

ALBERTO XAVIER¹⁵ entende que a expressão lançamento definitivo "nos termos do Art. 174 do CTN, não é o lançamento imutável na órbita administrativa, mas o lançamento que concluiu o respectivo procedimento administrativo e foi regularmente notificado"¹⁶. Na mesma linha, afirma CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES que todo o crédito tributário desde sua constituição é sempre "definitivo": "Se até decisões dos Tribunais passadas em julgado 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, dependendo a sua qualidade de definitivo da própria decisão do agente público que o declare como tal"¹⁷.

De idêntico modo, ALCIDES JORGE COSTA leciona que "o lançamento constitui o crédito definitivamente. Os procedimentos de segundo grau podem desconstituir o crédito, mas não lhe atribuem definitividade, que resulta do próprio lançamento. O crédito pode ser desconstituído por sentença judicial e, deste modo, se crédito definitivamente constituído fosse apenas o que não pode de forma alguma ser impugnado, só seria definitivo o crédito assim caracterizado em sentença passada em julgado". E arremata: "A posição aqui defendida é consentânea com o art. 151, III, segundo o qual reclamações e recursos no processo administrativo suspendem a exigibilidade do crédito. Se crédito resultante do auto de infração (ou de uma decisão administrativa posterior ao auto, como no caso paulista) pode ter a exigibilidade suspensa é por já ser exigível"¹⁸.

Não cabe, portanto, interpretar constituição definitiva em oposição a constituição provisória. Sistemáticamente, parece-nos que a preocupação do legislador do Código Tributário Nacional foi contrapor a noção dinâmica de procedimento, prevista no art. 142, ao

¹⁴ CAUDAS AULETE, Dicionário contemporâneo da língua portuguesa, vol. II, p. 1071.

¹⁵ Cf. Do lançamento Tributário, p. 93.

¹⁶ Essa posição mantém no último trabalho editado por ALBERTO XAVIER, no qual afirma que a "noção de definitividade ajusta pois, a óptica procedimentalista com que o Código visualiza o lançamento, representando o momento em que esse procedimento culmina, se encerra, se finaliza, se torna "definitivo", pela prática do seu ato conclusivo típico, o ato administrativo de lançamento, devidamente notificado". *Do lançamento, teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, p. 73

¹⁷ Crédito tributário e prescrição, p. 73.

¹⁸ *Da extinção das obrigações tributárias*.

produto final desse processo: o crédito tributário¹⁹, formalizado pelo lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo. Definitividade, assim, deve ser interpretada como a qualidade do que foi produzido, tal qual ficou.

Não aceitamos, portanto, a tese de que o crédito tributário se torna definitivamente constituído apenas quando não couber mais a interposição de defesa ou recurso na esfera administrativa, como defende HUGO DE BRITO MACHADO²⁰. Nem, tampouco, a tese segundo a qual a constituição definitiva se dá somente com a final inscrição da dívida, condignamente refutada por SACHA CALMON NAVARRO COELHO²¹.

Portanto, no *caput* do art. 174 do CTN, há de se entender a expressão “constituição definitiva” como o momento da constituição do ato-norma, seja aquele administrativo, efetuado pelo agente público competente, seja o ato-norma editado pelo particular. Assim, em conformidade com o direito positivo, a constituição do ato-norma, que coincide com a constituição definitiva do crédito, será o marco inicial para contagem do prazo prescricional.

4.4.1. O fato jurídico da prescrição e seu termo inicial

Assim como ocorreu com a decadência, a prescrição do direito de ação do Fisco será tratada, aqui, como norma jurídica, pois ambas incidem sobre o processo de positivação do

¹⁹ Como aponta ALBERTO XAVIER, a "definitividade a que alude o Código não se identifica com a imutabilidade, contrapondo-se à provisoriedade dos efeitos dos atos suscetíveis de impugnação. Contrapõe-se, isso sim, à natureza preparatória dos atos do procedimento de lançamento, que antecedem e preparam a prática deste e que o Código, no seu Art. 173, denomina por “medidas preparatórias”. Esta noção de definitividade ajusta-se, pois, à ótica procedimentalista com que o Código visualiza o lançamento, representando o momento em que esse procedimento culmina, se encerra, se finaliza, se toma “definitivo”, pela prática do seu ato conclusivo típico, o ato administrativo de lançamento, devidamente notificado”. *Do lançamento tributário*, p. 93.

²⁰ Em sentido diverso HUGO DE BRITO MACHADO, apoiando-se no entendimento tanto do Tribunal Federal de Recursos como no Supremo Tribunal Federal, doutrina que o crédito tributário considera-se definitivamente constituído quando não couber mais a interposição de defesa ou recurso na esfera administrativa, i.é, quando a Fazenda Pública tenha ação para fazer a respectiva cobrança. *Curso de direito tributário*, p. 148.

²¹ "(...) pode-se afirmar que o crédito tributário apontado pelo lançamento torna-se definitivo: a) se transcorrido o prazo assinalado em lei, e o sujeito passivo não apresentar impugnação (regularmente 30 dias). Neste caso, no primeiro dia seguinte ao término daquele prazo, que teve como marco inicial a data do recebimento da notícia regular, feita ao devedor, estará a fazenda pública investida de seu direito de ação; b) se o sujeito passivo apresentar a respectiva impugnação: b.1) e a decisão de primeira instância for contrária, total ou parcialmente, à pretensão do sujeito passivo, o crédito tributário ainda não encontra sua definitividade, já que ainda se pode apresentar recurso à autoridade (órgão colegial) superior; b.2) se a decisão de primeira instância for contrária aos interesses da Fazenda e, portanto, favorável ao sujeito passivo, ainda assim o crédito lançado continuará sem definitividade, já que a autoridade julgadora haverá de recorrer à autoridade superior, conforme designação da lei federal, estadual ou municipal; b.3) se a decisão for contrária à Fazenda Pública, mas menor que o valor assinalado em lei para exigir a apresentação do recurso de ofício (apontado no item anterior), a definitividade é alcançada com a notificação regular do sujeito passivo; c) se a decisão de primeira instância resultar valor ser recolhido, o contribuinte poderá recorrer à segunda instância, e, aí, se: c. 1) o julgamento for contrário aos interesses do sujeito passivo recorrente, a definitividade é alcançada com a notificação do válida, se dela não couber mais recurso à instância superior; c.2) o julgamento de segunda instância é contrário aos interesses da Fazenda Pública e da decisão couber recurso à instância superior, a definitividade será alcançada após o decurso do prazo para a interposição sem que tenha sido exercido o direito ou com o julgamento contrário à Fazenda e notificação regular ao sujeito passivo". *Suspensão de exigibilidade do crédito tributário*, p. 79.

direito, que distingue a incidência da norma jurídica tributária e os atos de aplicação dessa mesma norma jurídica pela autoridade competente. No direito tributário, a diferença essencial entre uma e outra não está na forma de contagem do prazo, ou em contingências relativas ao efeito que irradiam, mas na fase do processo de positivação em que cada qual opera. A decadência opera na fase da constituição administrativa do crédito; a prescrição, no momento do exercício do direito de ação.

No plano geral e abstrato, as normas de prescrição apresentam, em sua hipótese, o decurso do tempo qualificado pela omissão do Fisco no exercício do direito de ação e em seu conseqüente a previsão abstrata da extinção do direito de ação ou do crédito. Essas normas são precedidas, em nexos de causalidade jurídica, pelas normas que constituem o crédito e pelas normas que determinam o exercício do direito da ação executiva fiscal.

No plano individual e concreto, as normas introduzidas por ato de aplicação veiculam em seu antecedente o fato concreto do decurso do tempo qualificado pela omissão do Fisco e no seu conseqüente a objetiva relação jurídica extintiva do direito de ação ou do crédito. Observe-se que, na hipótese da regra de prescrição, a conduta não é o tempo, que, aliás, nunca pode ser conduta; quando muito, pode demarcar a não-conduta; a conduta é a omissão do agente administrativo no exercício do direito de ação.

Assim, na hipótese da regra de prescrição do direito do Fisco, o fator tempo figura em conjunção com a conduta omissiva da Fazenda Pública.

O crédito só é exigível passado o período previsto para a efetivação do pagamento, e esse período não tem um limite fixo. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do prazo para pagamento do crédito ocorre 30 (trinta) dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento, *ex vi* do art. 160 do CTN. Não havendo uniformidade na fixação desses prazos, e sendo necessário objetivar um termo inicial para a prescrição, o Código Tributário Nacional determinou o *dies a quo* como sendo a data da constituição definitiva do crédito, incluindo o período previsto para efetivação do pagamento no decurso de tempo prescricional, em face da exigüidade de um prazo fixado em cerca de um mês em relação ao prazo de prescrição, fixado em cinco anos.

Assim, o Código Tributário Nacional concilia o princípio da *actio nata* com o primado da segurança jurídica, estipulando *dies a quo* facilmente determinável e independente da legislação ordinária que fixa a data de vencimento do tributo, sem qualquer prejuízo para o Fisco ou para o contribuinte²². Como doutrina LUCIANO AMARO, "o exame sistemático da

²² O mesmo acontece com o prazo decadencial: nos tributos sujeitos ao pagamento antecipado, o Fisco só pode efetuar as diligências destinadas à homologação expressa ou ao eventual lançamento de ofício após o prazo de que o contribuinte dispõe

matéria no Código Tributário Nacional mostra que o legislador não se ateve a formulações matematicamente precisas ao regrar os institutos da decadência e da prescrição, levando em conta a exigüidade dos prazos para pagamento, impugnações e recursos (geralmente não superiores a 30 dias), quando comparados com a latitude dos prazos decadenciais e prescricionais (5 anos)²³.

Só há que falar de fato prescricional se o crédito for plenamente exigível no decurso desses cinco anos. Nos casos em que houver suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para o pagamento, o prazo prescricional não será mais a data da constituição do crédito, mas a data do desaparecimento jurídico do obstáculo à exigibilidade. Nos casos em que houver suspensão da exigibilidade depois do vencimento do prazo para o pagamento, o prazo prescricional continuará sendo a data da constituição do crédito, mas será descontado o período de vigência do obstáculo à exigibilidade.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por todo o exposto em linhas pretéritas, entendemos que a interpretação adotada atualmente pela Administração Tributária do Estado de São Paulo frente ao lançamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA é, no mínimo, equivocada, pois cria obstáculos ao exercício dos direitos dos contribuintes previstos no Código Tributário Nacional.

Ao se sustentar que a constituição definitiva do crédito tributário relativa ao imposto em comento se dá através do lançamento por homologação, como quer o legislador bandeirante na atecnia da redação do artigo 17 da Lei estadual 13.296/08, afronta-se a uma a Constituição federal, que estabelece a competência de Leis Complementares para regulamentar o instrumento do Lançamento Tributário e, a duas, a redação do próprio Código Tributário Nacional, que fixa as regras para cada uma das espécies de lançamento.

A Lei paulista não pode subverter a ordem constitucional e tributária, denominando de Lançamento por Homologação o que, na prática administrativa deste ente da federação, se desenvolve como um Lançamento de Ofício.

E mais, a Administração Tributária no seu ímpeto arrecadatório, não pode aplicar as regras estabeledoras de prazos prescricionais como bem lhe aprouver.

para efetuar o pagamento, embora o prazo decadencial nesses tributos também se inicie com a ocorrência do fato gerador, circunstância segundo aquele raciocínio seria inviável, pois no período que corre do fato jurídico até o pagamento antecipado, o Fisco ainda não detém o direito potestativo de lançar.

²³ Direito tributário brasileiro, P. 387.

Ao confrontarmos as decisões dos tribunais brasileiros colacionadas acima acerca dos prazos decadenciais e prescricionais do IPVA, verificamos que a interpretação dada aos dispositivos relacionados à matéria pelo sujeito ativo tributário paulista beiram a má-fé, diante do posicionamento pacífico dos tribunais superiores a respeito do tema.

Tanto Supremo Tribunal Federal quanto Superior Tribunal de Justiça, a nosso ver, não deixam margens na definição da espécie de lançamento aplicado ao IPVA, qual seja, o lançamento de ofício.

Assim, se se trata desta espécie de lançamento, os prazos de decadência e prescrição a serem aplicados em casos onde se discute a extinção do crédito tributário deste imposto, devem necessariamente ser as previstas no artigo 173 do CTN, ou seja, terem o seu termo inicial a partir *(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.

A aplicação de qualquer outra regra decadencial levando-se em conta a aplicação do art. 150 do CTN se mostra totalmente incompatível com o ordenamento jurídico tributário brasileiro previsto na Constituição Federal de 1988 que, no processo de derivação de normas, impõe o respeito de normas infraconstitucionais estaduais instituidoras de tributos aos dispositivos incertos na norma geral de direito tributário, qual seja o Código Tributário Nacional que regulamenta o texto da norma suprema.

Assim também – permitimo-nos completar – o comportamento do Tribunal de Justiça Paulista promove verdadeira insegurança jurídica para os contribuintes do Estado, estimulando-se cada vez mais as tensões nas relações entre o fisco e os contribuintes papel contrário ao que lhe foi atribuído pela Carta Magna brasileira.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 14^a ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 403.

AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. RT, n.º 300, 1960.

BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, atualizado por Misabel Abreu MACHADO DERZI, 11^a ed., Rio de Janeiro, Forense, 2005.

BARBOSA NOGUEIRA, Ruy – Teoria do Lançamento Tributário – Reprodução eletrofotostática do original impresso em 1965, editada pela Resenha Tributária em 1973.

BORGES, José Souto Maior. Lançamento tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 104.

CAUDAS AULETE, Dicionário contemporâneo da língua portuguesa, vol. II.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm, acesso em 18.03.2015

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A decadência e a prescrição em matéria tributária. Revista de Direito Tributário. v. 73, p. 16-30. São Paulo: Malheiros, 1996.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COSTA, Alcides Jorge. Decadência, prescrição e prescrição intercorrente em matéria tributária. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 49-60, p. 51.

DELGADO, José Augusto. Reflexões contemporâneas sobre prescrição e decadência em matéria tributária. Doutrina. Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Revista Fórum de Direito Tributário. v. 2, n. 10, p. 21-89. Belo Horizonte, jul./ago., 2004.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2004.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Lançamento tributário. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização do Direito Tributário Brasileiro de Aliomar Baleeiro, ed. Forense, RJ, 1999.

GOMES DE SOUZA, Rubens, *Compêndio de Legislação Tributária*, São Paulo, Resenha Tributária, 1975.

GOMES DE SOUZA, Rubens – Curso de Introdução ao Direito Tributário – Revista de Estudos Fiscais – Centro de Estudos dos Agentes Fiscais do Imposto de Consumo, número 12, dezembro de 1948, São Paulo.

GOMES, Orlando. Obrigações. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

LOBO TORRES, Ricardo, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 11ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Prescrição e decadência. Revista de Direito Administrativo. v. 238, p. 385-395. Rio de Janeiro, out. de 2004.

MACHADO, Hugo de Brito – A decadência e os tributos sujeitos a lançamento por homologação, RDDT 59.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Decadência e Prescrição. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. Pesquisas Tributárias. n. 13. São Paulo: Editora Revista dos tribunais, 2007.

MARQUES, Márcio Severo. Prescrição e decadência em matéria tributária. Breve reflexão. Revista de Direito Tributário. v. 77. p. 137-151. São Paulo: Malheiros, 1997.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2010.

SOARES E MELO, José Eduardo, *Curso de Direito Tributário*, 4ª ed., São Paulo, Dialética, 2005.

XAVIER, Alberto – Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. totalmente reformulada e atualizada. – Rio de Janeiro: Forense, 1998.