

FACULDADES DOCTUM DE CARATINGA

DAVI TEIXEIRA MARQUES

**A RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR PÚBLICO PELA PRESCRIÇÃO DOS
IMPOSTOS POR FALTA DE EXECUÇÃO**

CARATINGA

2017

DAVI TEIXEIRA MARQUES

**A RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR PÚBLICO PELA PRESCRIÇÃO DOS
IMPOSTOS POR FALTA DE EXECUÇÃO**

Monografia apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito, das Faculdades Integradas de Caratinga/MG, como exigência para obtenção do grau de bacharel em Direito. Área de concentração: Direito Tributário e Direito Constitucional.
Orientador: Prof. Salatiel Ferreira Lucio.

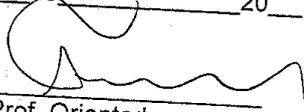
FIC

TERMO DE APROVAÇÃO

O Trabalho de Conclusão de Curso intitulado:
A responsabilidade do Administrador Público pela prescrição dos impostos por falta de execução elaborado pelo
aluno **Davi Teixeira Marques** foi aprovado por todos os membros da Banca Examinadora e aceita
pelo curso de Direito da FACULDADES DOCTUM DE CARATINGA, como requisito parcial da obtenção
do título de

BACHAREL EM DIREITO.

Caratinga de _____ 20____



Prof. Orientador



Prof. Avaliador 1



Prof. Avaliador 2

AGRADECIMENTOS

A Deus por ter me dado força e sabedoria para superar as dificuldades.

Aos meus pais, pelo amor, incentivo e apoio incondicional.

Ao meu avô e minha Vó, e todos os demais de minha família que sempre incentivaram nós meus estudos.

Aos meus amigos e amigas de sala de aula em especial ao Nilson, Carla Medeiros e Eloane que durante todo esse tempo convivemos como uma grande família.

A esta faculdade, seu corpo docente, direção e administração que oportunizaram a janela que hoje vislumbro um horizonte superior, pela acendrada e confiança no mérito e ética aqui presentes.

Ao meu orientador Salatiel Ferreira Lucio, pelo suporte no pouco tempo que lhe coube, pelas suas correções e incentivos.

E a todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigado.

DEDICATÓRIA

A Deus pela força e coragem que me foi dada, para vencer essa etapa da minha vida, a minha família e amigos que sempre estiveram do meu lado e a todos os funcionários da instituição que fizeram parte da minha jornada nesses 05 anos.

RESUMO

A presente pesquisa tem como escopo a análise da possibilidade de responsabilização do administrador público pela prescrição dos impostos por falta de execução, considerando que tal prescrição pode gerar dano ao erário e improbidade administrativa, sugerindo como solução a existência de provas robustas que possam identificar a existência de negligência por parte do administrador público na arrecadação de tributo em determinadas situações. Para desempenhar as múltiplas funções que o Estado possui sem monopolizar a economia, faz-se necessário a aplicação dos tributos para custear bens, produtos e serviços relacionados à sua atividade. Nessa esteira, o tributo passa a figurar como objeto da relação jurídica que se forma entre o Estado e o cidadão. A decadência e a prescrição surgem, no Direito Tributário, como formas de extinção da obrigação e do crédito tributário, com previsão no artigo 156, do Código Tributário Nacional. Por se tratarem de uma forma de extinção da obrigação ou do crédito sem a ocorrência de pagamento, ou com pagamento parcial do tributo, implicam em danos ao erário quando operadas em desfavor do Fisco. Assim, considerando a importância dos tributos nas receitas públicas brasileiras é inegável a possibilidade de responsabilização ao agente público que agir com descaso ou negligência na arrecadação de tributos.

Palavras-chave: Obrigação tributária. Decadência. Prescrição. Imposto. Responsabilidade civil.

“Procure ser um homem de valor, em vez de ser um homem de sucesso.”

Albert Einstein

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS.....	11
CAPITULO I - OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: DO FATO GERADOR À EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DOS IMPOSTOS	14
1.1. Espécies de impostos	14
1.2. Fato gerador e lançamento dos impostos	16
1.3. Extinção do crédito tributário.....	19
CAPÍTULO II – PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA....	21
2.1. REGRAS E ESPÉCIES DE DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO	23
2.1.1. Decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado.....	25
2.1.2. Decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação....	26
2.1.3. Decadência do direito de lançar com pagamento antecipado.....	27
2.1.4. Decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito e notificação.....	28
2.1.5. Decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior.....	29
2.1.6. Decadência do direito de crédito do Fisco.....	30
2.2. REGRAS DE DECADÊNCIA DO DIREITO DO CONTRIBUINTE.....	31
2.3. REGRAS E ESPÉCIES DE PRESCRIÇÃO	32
2.3.1. Regras de Prescrição do Direito do Fisco.....	35
2.3.1.1. Prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte.....	38
2.3.1.2. Prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade.....	39
2.3.1.3. Prescrição do direito do Fisco com lançamento.....	40
2.3.1.4. Prescrição do direito do Fisco com lançamento e com suspensão da exigibilidade.....	40
2.3.1.5. Reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco.....	41
2.3.1.6. Prescrição do direito de crédito do Fisco.....	41
2.3.2. Regras de Prescrição do Direito do Contribuinte.....	42
2.3.2.1. Regra geral da prescrição do direito do contribuinte.....	43
2.3.2.2. Prescrição do direito do contribuinte com denegação da restituição.....	43
2.3.2.3. Prescrição do direito do contribuinte com desfazimento da decisão.....	45
CAPÍTULO III – RESPONSABILIDADE DO AGENTE PÚBLICO	46
<u>3.1. CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO DOS AGENTES PÚBLICOS.....</u>	<u>46</u>
<u>3.2. RESPONSABILIDADE DO AGENTE PÚBLICO PELA PERDA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....</u>	<u>47</u>
<u>3.2.1. Responsabilidade como ilícito civil.....</u>	<u>49</u>
<u>3.2.2. Responsabilidade como ilícito administrativo.....</u>	<u>50</u>
<u>3.2.3. Responsabilidade como ato de improbidade administrativa.....</u>	<u>52</u>
<u>3.3. RESPONSABILIDADE DO AGENTE PÚBLICO PELA PRESCRIÇÃO POR</u>	

FALTA DE	
EXECUÇÃO.....	55
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	57
12. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	59

INTRODUÇÃO

É indiscutível que, qualquer que seja a forma de Estado que se adote, será necessário desenvolver atividade financeira para que este Estado cumpra com seus objetivos. Sem recursos, a máquina pública simplesmente não funcionaria. Para desempenhar as múltiplas funções que o Estado possui sem monopolizar a economia, faz-se necessário a aplicação dos tributos para custear bens, produtos e serviços relacionados à sua atividade. Nessa esteira, o tributo passa a figurar como objeto da relação jurídica que se forma entre o Estado e o cidadão.

A decadência e a prescrição surgem, no Direito Tributário, como formas de extinção da obrigação e do crédito tributário, com previsão no artigo 156, do Código Tributário Nacional. Por se tratarem de uma forma de extinção da obrigação ou do crédito sem a ocorrência de pagamento, ou com pagamento parcial do tributo, implicam em danos ao erário quando operadas em desfavor do Fisco.

Sob essa perspectiva, o fundamento dessa pesquisa é de confrontar os diplomas normativos, orientações doutrinárias, sentenças e acórdãos, no intuito de analisar de forma mais profunda a possibilidade de responsabilização ao agente público que agir com descaso ou negligência na arrecadação de tributos.

Efetivamente, passam a existir ganhos de natureza jurídica, social e acadêmica.

O principal ganho jurídico consiste na observância do direito tributário em consonância com o direito constitucional e civil, permitindo a responsabilização do administrador público quando há negligência na arrecadação de tributos, pelos operadores do direito.

O principal ganho social seria a demonstração da verdadeira justiça, gerando maior credibilidade às demandas judiciais, trazendo segurança jurídica à sociedade.

Finalmente, o ganho acadêmico destaca-se no sentido de conferir ao pesquisador maior aprofundamento na matéria pertinente, contribuindo, por conseguinte, com mais conhecimentos e crescimento profissional.

Por se tratarem de uma forma de extinção da obrigação ou do crédito sem a ocorrência de pagamento, ou com pagamento parcial do tributo, implicam em danos ao erário quando operadas em desfavor do Fisco.

Assim, considerando a importância dos tributos nas receitas públicas brasileiras é inegável a possibilidade de responsabilização ao agente público que agir com descaso ou negligência na arrecadação de tributos.

A responsabilidade civil “constitui-se na obrigação do agente público de reparar o dano causado, por uma ação ou omissão, dolosa ou culposa. Esta responsabilidade possui caráter essencialmente patrimonial.”¹

Partindo dessa premissa, surge a seguinte indagação, é possível a responsabilização do agente público que agir com descaso ou negligência na arrecadação de tributos?

A partir do problema demonstrado, o presente trabalho objetiva tratar sobre cada conceito profundamente, investigando, por conseguinte a necessidade de se analisar o caso concreto para verificar a possibilidade de responsabilização ao agente público que agir com descaso ou negligência na arrecadação de tributos.

Nessa esteira, tem-se o objetivo de investigar a possibilidade de responsabilização do administrador público pela prescrição dos impostos por falta de execução, considerando que tal prescrição pode gerar dano ao erário e improbidade administrativa, sugerindo como solução a existência de provas robustas que possam identificar a existência de negligência por parte do administrador público na arrecadação de tributo em determinadas situações.

Para a confecção do trabalho de conclusão de curso será feita seleção dos ensinamentos doutrinários, bem como o apontamento de correntes jurídicas distintas sobre o tema em epígrafe por meio de levantamento bibliográfico; colacionar as jurisprudências de nossos Tribunais Superiores acerca da interpretação do instituto; estudar os trabalhos acadêmicos existentes sobre o tema; analisar as atas ou documentos públicos atinentes ao tema; reunir a legislação específica sobre o tema.

¹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 544.

A metodologia do trabalho terá cunho teórico-dogmática, abordando a interdisciplinaridade entre os ramos do Direito Tributário, Direito Constitucional e Legislação Tributária extravagante.

Para desenvolvimento da pesquisa, será adotado como marco teórico as ideias sustentadas pelo Doutrinador Harrison Leite, segundo o qual os administradores públicos têm responsabilidade e devem empenhar esforços na cobrança da dívida ativa, uma vez que o descaso e negligência na arrecadação de tributos caracterizam-se como ato de improbidade administrativa.

A monografia será dividida em três capítulos. O primeiro deles versará sobre os conceitos basilares de Direito Tributário através da temática da obrigação tributária, fazendo uma análise constitucional do tema. O segundo capítulo tratará especificamente sobre a decadência e a prescrição em matéria tributária. Abordando as regras próprias de decadência e prescrição para o direito do Fisco e para o direito do contribuinte. Por fim, o capítulo final versará acerca da responsabilidade do agente público pela lesão ao erário decorrente da decadência ou prescrição do tributo e do entendimento de nossos Tribunais Superiores sobre o tema.

CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS

Em primeiro lugar, para melhor compreensão do assunto, faz-se necessário esclarecer alguns conceitos relacionados ao tema.

A relação que surge entre os sujeitos depois de sucedido o fato previsto abstratamente na norma tributária, é obrigacional, ou seja, surge a obrigação tributária, consistente, por mais das vezes, no dever do contribuinte, sujeito passivo desta relação, de entregar determinada quantia a título de tributo ao Estado arrecadador; e ainda resume-se no direito do Estado, sujeito ativo desta relação, de receber esta quantia entregue pelo contribuinte por força de Lei. Este dever/direito compreende justamente o efeito da incidência da norma tributária e constitui a obrigação tributária, o verdadeiro cerne de todo o direito tributário.²

A obrigação tributária será considerada principal ou acessória de acordo com a modalidade de obrigação e do objeto sobre o qual recaia. Comparada ao Direito Privado, a obrigação principal equivaleria a uma obrigação de dar, sendo o objeto sempre de natureza patrimonial, uma vez que a obrigação principal compreende uma obrigação de dar pecúnia.

Assim, nas palavras de Ricardo Alexandre:

Em direito tributário, tanto um crédito quanto os respectivos juros e multas são considerados obrigação tributária principal, pois o enquadramento de uma obrigação tributária como principal depende exclusivamente do seu conteúdo pecuniário.³

Por outro lado, a obrigação acessória corresponderia a uma obrigação de fazer em sentido amplo (fazer, não fazer ou tolerar), possuindo caráter positivo ou negativo, e seu objeto não terá natureza patrimonial.

Logo, nos termos do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional, “a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as

² CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprud. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 141/142.

³ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11 ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. p. 329.

prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.”⁴

Isto posto, quanto a obrigação tributária acessória, ensina Ricardo Alexandre:

Ao falar em prestações positivas ou negativas, o legislador tributário quis se referir às obrigações que os civilistas classificam como de fazer ou deixar de fazer. Não se incluem as obrigações de dar dinheiro, porque estas, conforme analisado no item anterior, são consideradas "principais" são, na realidade, obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais.

A relação de acessoriedade, em direito tributário, consiste no fato de que as obrigações acessórias existem no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos, ou seja, são criadas com o objetivo de facilitar o cumprimento da obrigação tributária principal, bem como de possibilitar a comprovação deste cumprimento (fiscalização).⁵

Para desempenhar as múltiplas funções que o Estado possui sem monopolizar a economia, faz-se necessário a aplicação dos tributos para custear bens, produtos e serviços relacionados à sua atividade. Nessa esteira, o tributo passa a figurar como objeto da relação jurídica que se forma entre o Estado e o cidadão. A decadência e a prescrição surgem, no Direito Tributário, como formas de extinção da obrigação e do crédito tributário, com previsão no artigo 156, do Código Tributário Nacional.

A decadência em matéria tributária consiste na inércia das autoridades fiscais, pelo prazo de cinco anos, para efetivar a constituição do crédito tributário, tendo por início da contagem do tempo o instante em que o direito nasce.

Conforme ensinamento de Eduardo Sabbag:

Diz-se que a decadência nasce em razão da omissão ou inação do sujeito ativo no exercício da faculdade de proceder ao lançamento e, a partir desse momento, interrompe o processo de positivação do direito tributário.⁶

⁴ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em 19 de abril de 2017.

⁵ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11 ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. p. 330/331.

⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 931.

Em contrapartida, a prescrição consiste na perda do direito por parte da autoridade fiscal, em proceder à cobrança da obrigação tributária, apurada pelo lançamento e consubstanciada pela sua notificação ao sujeito passivo.

De acordo com Ricardo Alexandre:

Opera-se a prescrição quando a Fazenda Pública não propõe, no prazo legalmente estipulado, a ação de execução fiscal para obter a satisfação coativa do crédito tributário.

Segundo o art. 174 do CTN, o prazo de prescrição é de cinco anos, iniciando sua contagem da data da constituição definitiva do crédito tributário.⁷

Desse modo, “O prazo para que a Administração Tributária, por meio da autoridade competente, promova o lançamento é decadencial. O prazo para que se ajuíze a ação de execução fiscal é prescricional.”⁸

Por se tratarem de uma forma de extinção da obrigação ou do crédito sem a ocorrência de pagamento, ou com pagamento parcial do tributo, implicam em danos ao erário quando operadas em desfavor do Fisco.

Assim, considerando a importância dos tributos nas receitas públicas brasileiras é inegável a possibilidade de responsabilização ao agente público que agir com descaso ou negligência na arrecadação de tributos.

A responsabilidade civil “constitui-se na obrigação do agente público de reparar o dano causado, por uma ação ou omissão, dolosa ou culposa. Esta responsabilidade possui caráter essencialmente patrimonial.”⁹

Desta forma, levanta-se o questionamento do presente projeto, acerca da responsabilização do agente público que agir com descaso ou negligência na arrecadação de tributos.

A partir do problema demonstrado, o presente trabalho objetiva tratar sobre cada conceito profundamente, investigando, por conseguinte a necessidade de se analisar o caso concreto para verificar a possibilidade de responsabilização ao agente público que agir com descaso ou negligência na arrecadação de tributos.

⁷ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11 ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. p. 549.

⁸ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11 ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. p. 533.

⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 544.

1- CAPÍTULO I – OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: DO FATO GERADOR À EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DOSIMPOSTOS

1.1- ESPÉCIES DE IMPOSTOS

O Estado precisa de recursos financeiros e, sendo assim, desenvolve atividades para obter, gerir e aplicar tais recursos na persecução de suas metas. Isso porque, independente da forma como o Estado for concebido, é indiscutível que ele terá que desenvolver atividade financeira para alcançar seus objetivos.

Nesse sentido, a tributação surge como o principal instrumento que o Estado detém para poder subsistir dentro de uma economia capitalista, sem monopolizar as atividades econômicas em seu território. Ora, sem a tributação, o Estado acabaria por monopolizar toda a atividade econômica desenvolvida em seu território, a fim de atingir a sua finalidade social.

Mercê de tais considerações e adentrando o assunto principal, o Código Tributário Nacional assim define o imposto:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.¹⁰

Da disposição legal, compreende-se, que o imposto é um tributo em que o fato gerador não se conecta a uma obrigação do Poder Público em contraprestação a algum tipo de serviço público ao contribuinte que o recolheu. Corroborando com este entendimento, tem-se as lições de Paulo de Barros Carvalho que determina que, “podemos definir imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”.¹¹

¹⁰ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em 23 de ago. de 2017.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 36.

Destarte, imposto é um tributo pago compulsoriamente pelos contribuintes com o objetivo de custear os serviços proporcionados pelo Estado, prestados coletiva e indivisivelmente, ou seja, sem que possam ser individualizados, em relação a este ou aquele grupo social, esta ou aquela comunidade, garantindo o funcionamento da máquina estatal, os investimentos em obras essenciais e o atendimento social à população.

Nessa esteira, preleciona Eduardo Sabbag:

Assim, para o pagamento do imposto, basta a realização, pelo particular, do fato gerador, não correspondendo, em si, “a preço por vantagens que o Estado conceda ao obrigado, mas a captação de riqueza para o tesouro público”.

Essa é a razão por que se diz que o imposto é tributo unilateral. Em outras palavras, costuma-se rotular a exação de tributo sem causa ou gravame não contraprestacional, uma vez desvinculado de qualquer atividade estatal correspectiva.¹²

O princípio informador do imposto é o da capacidade contributiva, conforme § 1º do art. 145 da Constituição Federal, que dispõe que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Como leciona Sabbag:

“Por outro lado, o tributo não vinculado – no caso, o imposto – encontra sua essencial justificativa no princípio da capacidade contributiva, o que lhe avoca o rótulo de tributo contributivo”.¹³

Com efeito, para José Eduardo Soares de Melo²⁵, o imposto sinaliza:

“(…) um tipo de tributo que tem como elemento fundamental um ato, negócio ou situação jurídica respaldada em substrato econômico, pertinente a uma pessoa privada, sem qualquer participação direta e imediata do Poder Público”.¹⁴

Isso posto, os impostos são divididos em quatro grupos, de acordo com o Código Tributário Nacional. É um rol classificatório, disposto entre os arts. 19 a 73 do Código Tributário Nacional, qual seja: 1) *Impostos sobre o comércio exterior* (Impostos sobre Importação e Impostos sobre Exportação); 2) *Impostos*

¹² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 465.

¹³ Idem.

¹⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 55.

sobre o patrimônio e a renda (Imposto de Renda, Imposto Territorial Rural, Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores, Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana, Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens e Imóveis, Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação e Imposto sobre Grandes Fortunas); 3) *Impostos sobre a produção e a circulação* (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Operações Financeiras e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza); 4) *Impostos especiais* (Imposto sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do país e Imposto Extraordinário de Guerra).

1.2- FATO GERADOR E LANÇAMENTO DOS IMPOSTOS

Da ocorrência do fato gerador é que passa a existir a obrigação tributária. Sem a incidência do chamado fato gerador, não há que se falar em obrigação tributária. Desse modo, é de suma importância o estudo do fato gerador.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 114, dispõe que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.¹⁵

O Diploma mencionado apenas traça as normas gerais, dos fatos geradores, sejam eles principais ou acessórios, a serem observadas pelo legislador ordinário da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, como nos relata Machado:

“(...) Os arts. 114 a 118 apenas estabelecem normas gerais, muitas de cunho meramente didático, a respeito de como os dispositivos das leis e demais atos normativos devem ser elaborados e entendidos.”¹⁶

Ainda de acordo com Hugo de Brito Machado:

¹⁵ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em 23 de ago. de 2017.

¹⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 262.

“Em regra, o fato gerador da obrigação tributária principal é definido em lei ordinária editada pelo ente tributante correspondente. Evidentemente, essa deve manter-se dentro da competência tributária do ente público, tal como prevista na Constituição. Ao estabelecer o fato gerador do IPTU, por exemplo, a lei municipal não pode fazê-lo livremente, devendo ater-se ao âmbito que lhe foi reservado pela Constituição (propriedade de imóveis urbanos)”.¹⁷

Logo, o fato gerador nada mais é do que a concretização da hipótese de incidência prevista na lei. Ele será necessário para gerar a obrigação quando for indispensável para o surgimento dela, isto é, sem o fato não haverá obrigação. O fato é ainda suficiente quando a situação prevista em lei for bastante e suficiente para fazer surgir a obrigação, ou seja, quando bastar que ocorra a situação prevista em lei para surgir a obrigação.¹⁸

Doutro norte, o art. 115 do Código Tributário Nacional disciplina o fato gerador da obrigação acessória, definindo-o como: “qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.¹⁹

Diferentemente do fato gerador da obrigação principal, o fato gerador da obrigação acessória pode ser definido pela legislação em sentido amplo, e não apenas em lei, conforme a inteligência do artigo 96, do Código Tributário Nacional.

Hugo de Brito Machado afirma que:

No art. 115 do CTN, reitera-se que a obrigação acessória não tem por objeto prestações pecuniárias, mas sim a prática ou a abstenção de atos diversos do pagamento (obrigação de fazer, não fazer ou tolerar). Como toda obrigação, a obrigação tributária acessória tem, sim, um fato gerador, vale dizer, a norma que instituir o dever de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da fiscalização e da arrecadação tributárias pressupõe a ocorrência de um fato para incidir e produzir efeitos jurídicos. O comerciante só está obrigado a emitir nota fiscal, por exemplo, se der saída a uma mercadoria, fato que tanto gera o dever de pagar o tributo (obrigação principal) como de emitir a nota e efetuar a escrituração correspondentes (obrigações acessórias).²⁰

¹⁷ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 262.

¹⁸ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 283.

¹⁹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em 23 de ago. de 2017.

²⁰ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 263.

O fato gerador, concretamente, gera a obrigação tributária, garantida pela existência de um crédito tributário (direito do Estado de exigir do contribuinte ou responsável o pagamento de um determinado tributo ou penalidade pecuniária). No entanto, para ser constituído e executado, este crédito tributário carece de mais um ato que é de competência privativa da autoridade administrativa, sendo este o lançamento.

A palavra lançamento é, como tantas outras, plurissignificativas e no próprio direito tributário ela ganha mais de um significado. Talvez por essa razão, o Legislador tenha resolvido definir lançamento no próprio texto da norma tributária geral.

Contudo, ainda assim, não se pode dizer que tenha conseguido apaziguar a doutrina, que de uma forma geral critica a definição disposta no *caput* do artigo 142, do Código Tributário Nacional.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

A expressão lançamento tributário traz a ideia de acertamento da obrigação tributária. Essa obrigação, como já mencionado, nasce da consumação do fato gerador. Porém, neste primeiro instante, ela ainda é incerta e ilíquida, sendo, portanto, inexigível.²¹

Apenas com o lançamento tributário, cuja competência privativa é da autoridade administrativa, é que esta obrigação ganha certeza e liquidez, constituindo o chamado crédito tributário.

Vê-se então, que o lançamento tributário é o procedimento administrativo responsável por dar certeza e liquidez à obrigação tributária originada por determinado fato gerador, constituindo o crédito tributário, que enfim pode ser exigido nas formas de Direito.

²¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de, coordenador; PEIXOTO, Daniel Monteiro et al.. **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 831.

1.3- EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Os direitos de cunho obrigacional se extinguem com a entrega da prestação pretendida. Logo, a extinção do crédito tributário diz respeito ao desaparecimento do mesmo, finda a sua exigibilidade. A forma mais comum de extinção do crédito tributário, bem como nas obrigações gerais, é o pagamento, isto é, sua satisfação conforme consta no instrumento da obrigação, mas existem outras formas.

De acordo com a maioria dos autores somente a Lei poderá estipular os casos de extinção do crédito tributário. Qualquer outra forma de previsão violaria a reserva legal.

Desse modo, apenas as modalidades expressamente contidas no art. 156 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (I) pagamento; (II) compensação; (III) transação; (IV) remissão; (V) prescrição; (VI) decadência; (VII) conversão de depósito em renda; (VIII) pagamento antecipado e a homologação do lançamento; (IX) consignação em pagamento; (X) decisão administrativa irreformável; (XI) decisão judicial passada em julgado; e (XII) dação em pagamento em bens imóveis, podem ensejar, validamente, a extinção do crédito tributário, sendo este, também, o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Nos dizeres de Eduardo Sabbag:

A maioria dos autores considera a enumeração do art. 156 do CTN taxativa (ou exaustiva), e não meramente exemplificativa. Isso significa que, em regra, apenas as modalidades expressamente nela elencadas podem dar ensejo à válida e legítima extinção do crédito tributário, e qualquer acréscimo de outras hipóteses à lista requer lei complementar da União sobre normas gerais tributárias. Essa também tem sido a orientação disposta em recentes julgados do Supremo Tribunal Federal.²²

Por outro lado, há doutrinadores que defendem a possibilidade de que o rol de causas extintivas do crédito não seria taxativo, mas exemplificativo. Tal qual é o entendimento de Luciano Machado:

“O rol do art. 156 não é taxativo. Se a lei pode o mais (que vai até o perdão da dívida tributária) pode também o menos, que é regular

²² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 1021.

outros modos de extinção do dever de pagar tributo. A dação em pagamento, por exemplo, não figurava naquele rol até ser acrescentada pela Lei Complementar n. 104/2001; como essa lei só se refere à dação de imóveis, a dação de outros bens continua não listada, mas nem por isso se deve considerar banida. Outro exemplo, que nem sequer necessita de disciplina específica na legislação tributária, é a confusão, que extingue a obrigação se, na mesma pessoa, se confundem a qualidade de credor e a de devedor (CC/2002, art. 381). Há, ainda, a novação (CC/2002, art.360)¹.²³

É possível, ainda, que, em algumas hipóteses, ocorra a extinção do crédito sem que se verifique a extinção da obrigação. Isso ocorre quando a causa extintiva afeta apenas a formalização do crédito (forma) e não o seu conteúdo (obrigação tributária), situações em que a Fazenda Pública poderá constituir novo crédito tributário através de novo lançamento.

²³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 390-391.

2- CAPÍTULO II – PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Evidentemente, as relações jurídicas estão sujeitas aos efeitos rigorosos da ação do tempo, assim como tudo o que existe. A ideia da perpetuação das relações jurídicas se torna inconcebível, considerando-se que a simples possibilidade de questionamento sobre uma determinada relação, a qualquer tempo, aumentaria insustentavelmente a insegurança entre os envolvidos, sendo, a segurança jurídica afrontada em um contexto mais amplo.

Desse modo, em algum momento, haverá a necessidade de que as relações jurídicas se estabilizem. E isso se dá em razão de um elemento superior que é a segurança jurídica. De acordo com Humberto Ávila, a procura pela segurança jurídica "estabelece o dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público".²⁴

Nessa esteira, a decadência e a prescrição surgem como fenômenos estabilizadores das relações jurídicas, atuando como verdadeiros instrumentos de manutenção da segurança jurídica e promoção da paz social. Possuem uma relevância conclusiva, pois representam, dentro do universo jurídico, a ação inexorável do tempo.²⁵

Corroborando este entendimento, Eurico Marcos Dinis de Santi reforça a ideia de que:

“Decadência e prescrição são mecanismos de estabilização do direito, que garantem a segurança de sua estrutura. Filtram do direito a instabilidade decorrente da inefabilidade do direito subjetivo, i.é., do direito do sujeito ainda não formalizado, ou reconhecido, por ente estatal.”²⁶

Logo, decadência e prescrição constituem mecanismos próprios, criados pelo sistema jurídico para absorção de incertezas e instabilidades. Compreendem limites impostos pelo próprio Ordenamento Jurídico à

²⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional**. 3. ed., rev. e atual. São Paulo, Saraiva, 2008. p. 308-309.

²⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 225.

²⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 102.

positivação de direitos, seja por meio do exercício do próprio direito, no caso da decadência, ou ainda pelo exercício do direito de ação, no caso da prescrição.

Considerando que se a relação jurídica nunca se estabilizasse, o sujeito poderia lançar mão do exercício do seu direito ou pretensão a qualquer tempo, acabando com a segurança jurídica e abalando a estrutura do próprio Direito. Por isso os fenômenos da decadência e da prescrição vêm dizer ao sujeito que se ele possui um direito, então que o exerça em tempo justo e adequado.

No Direito Tributário especificamente, a decadência e a prescrição operam sobre o direito do Fisco e do contribuinte, sujeitos da relação jurídica tributária.

Eurico Marcos Diniz de Santi afirma que, “a decadência e a prescrição operam sobre as fontes de produção de normas individuais e concretas, interrompendo o processo de positivação do direito tributário”.²⁷

Ainda de acordo com o autor, a decadência e a prescrição “provocam uma espécie de autofagia do direito, motivada pelo tempo: direito extingue direito, produzindo novo direito”.²⁸

A previsão legal da decadência e prescrição encontram-se previstas no inciso V, do artigo 156, do Código Tributário Nacional, que elenca as hipóteses de extinção do crédito tributário. As normas gerais e abstratas de decadência e prescrição devem ser introduzidas por lei complementar.

A distinção entre a decadência e a prescrição tributária, é de que a decadência extingue o direito de se constituir a obrigação tributária e conseqüentemente, o crédito tributário, antes do lançamento, enquanto que a prescrição extingue o crédito tributário depois de formalizada pelo lançamento em virtude da impossibilidade de execução.

Especificamente na decadência, extingue-se o direito do Estado de constituir o ato administrativo de lançamento tributário, ou, quando invertida a relação jurídica tributária em decorrência do indébito, extingue-se o direito do contribuinte de demandar administrativamente o débito do Fisco. Em ambos os casos a extinção ocorre em decorrência do decurso do prazo que a lei estabelece como sendo de cinco anos.

²⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 102.

²⁸ Idem.

Com efeito, existe a decadência do direito do Fisco, que corresponde à perda da competência administrativa do Fisco para constituir o seu crédito através do lançamento tributário; e existe também a decadência do direito do contribuinte, que consiste na perda do direito de o contribuinte demandar administrativamente o débito do Fisco.

2.1- REGRAS E ESPÉCIES DE DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO

Inicialmente, é importante destacar que a decadência do direito do Fisco pode levar a duas consequências lógicas: a extinção do crédito tributário ou a extinção do direito de efetuar o lançamento.

A primeira consequência apresenta apenas uma regra formada a partir do artigo 156, V, do Código Tributário Nacional. A outra consequência, por outro lado, que é mais complexa, se constitui em cinco normas, cujas hipóteses se conformam a partir da interação de cinco critérios positivos, elencados por Eurico Marcos Diniz deSanti.

Baseando-se em sua doutrina, é possível identificar regras distintas de decadência do direito do Fisco. Tais regras nascem da interação dos critérios positivos extraídos pelo autor da norma tributária, somados ao critério temporal, qualificado pelo decurso do prazo de 5 anos. Estes critérios positivos consistem em:

“(i) atribuição legal ou não ao sujeito passivo do dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade, (ii) ocorrência ou não de pagamento antecipado, (iii) existência ou não de dolo, fraude ou simulação, (iv) ocorrência ou não da notificação preparatória, (v) efetivação ou não da anulação do lançamento anteriormente efetuado.”²⁹

O primeiro destes critérios compreende a atribuição legal ou não ao sujeito passivo do dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade, e está previsto no caput do artigo 150, do Código Tributário Nacional, que consiste na análise se há previsão normativa ou não, demonstrando que a formalização do crédito tributário deverá ser feita mediante lançamento porhomologação.

²⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 117.

O segundo critério trata da ocorrência ou não de pagamento antecipado. Extraído dos artigos 150, §4º e 173, caput e inciso I, do Código Tributário Nacional, que atenta para a ocorrência ou não de pagamento antecipado, nas hipóteses em que a lei assim exigia.

Por seu turno, o terceiro critério refere-se a existência ou não de dolo, fraude ou simulação. Sua base normativa vem disposta na parte final do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. Atenta para a ocorrência ou não de vícios, a qual deve ser constituída na via administrativa, determinando a obrigatoriedade do lançamento de ofício, de acordo com o artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional; ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita, nos termos da, já citada, parte final do artigo 150 §4º, do mesmo diploma normativo.

Quanto a este critério, Eurico Marcos Diniz de Santi pondera que:

“Importa asseverar que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houve pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não o efetuou ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação não de ser apurados no procedimento de fiscalização realizado de ofício, não servindo como hipóteses determinantes de prazo diferenciado dedecadência.”³⁰

Isto posto, nota-se que a constituição jurídica do vício será, concomitantemente, pressuposto da aplicação da regra especial e medida preparatória do lançamento subsequente a ser efetuado.

O quarto critério, por sua vez, traz a ocorrência ou não da notificação preparatória e sua base normativa vem positivada no parágrafo único do artigo 173, do Código Tributário Nacional. Tal critério observa a ocorrência de notificação preparatória. Esta notificação é relevante para a lógica tributária, uma vez que além de promover a antecipação do procedimento constitutivo do crédito na hipótese de lançamento de ofício; ainda determina o *dies a quo* do prazo decadencial para lançamento de ofício.

Finalmente, o quinto critério aponta para a efetivação ou não da anulação do lançamento anteriormente efetuado. Sua base legal encontra-se

³⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 118.

no artigo 173, II, do Código Tributário Nacional. Verifica se o lançamento possuía vício formal, o qual veio a desencadear a sua anulação.

Combinando estes cinco critérios positivos, Eurico Marcos Diniz de Santi identificou e distinguiu suas regras gerais e abstratas de decadência do direito do Fisco, distintas entre si, principalmente, pelo termo inicial da contagem do prazo. O que significa que, para cada uma dessas regras haverá um marco inicial distinto da contagem do prazo decadencial, muito embora o prazo para todas seja sempre o prazo legal de cinco anos. Estas regras receberam a seguinte identificação:

“(i) regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado, (ii) regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação, (iii) regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, (iv) regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito e notificação, (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior e (vi) regra de decadência do direito de crédito do Fisco.”³¹

Vê-se então que, as quatro primeiras regras surgem da combinação dos quatro primeiros critérios, enquanto que a quinta regra é extraída do quinto critério e a sexta regra baseia-se na constituição do crédito após o decurso decadencial de uma das cinco regras anteriores. Todas possuindo termo inicial diferente para a contagem do prazo.

2.1.1. Decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado

Trata-se da combinação dos critérios de: não previsão de pagamento antecipado e não ocorrência do pagamento antecipado, ou previsão de pagamento antecipado, mas não ocorrência do pagamento antecipado; não ocorrência de dolo, fraude ou simulação e não ocorrência de notificação pelo Fisco.

Nesta regra, o prazo decadencial de cinco anos começa a contar do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento

³¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 119.

poderia ter sido efetuado, isto é, o exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

O fundamento legal desta regra está previsto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, que assim determina:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (...)”³²

Efetivamente, caso o Fisco não efetue o lançamento até o quinto ano do exercício financeiro seguinte ao da ocorrência do fato gerador, restará extinto o seu direito de fazê-lo.

2.1.2. Decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação

Nesta regra, combinam-se os critérios: não previsão de pagamento antecipado e não ocorrência do pagamento antecipado, ou previsão de pagamento antecipado, mas não ocorrência do pagamento antecipado; não ocorrência de dolo, fraude ou simulação e ocorrência de notificação pelo Fisco.

Basicamente, a única diferença da primeira regra constitui-se na notificação pelo Fisco ao contribuinte de medida preparatória indispensável ao lançamento. O prazo decadencial começa a contar da data da notificação do contribuinte de medida preparatória indispensável ao lançamento.

Comparado à regra anterior, observa-se que ocorreu uma antecipação do termo inicial para antes do exercício financeiro seguinte, ocorrendo porque o Fisco antecipou sua atividade, por isso o termo inicial também é antecipado. Por esta razão, aplica-se esta regra apenas quando a notificação for anterior ao exercício financeiro subsequente ao do fatogerador.

Ademais, caso a notificação para realização de medida preparatória ocorra após o início do exercício financeiro subsequente, ela não terá a capacidade de interromper a contagem do prazo decadencial que se iniciou no moldes da regra anterior. Assim, se a notificação for posterior ao exercício

³² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em 04 out.2017.

subsequente, deve-se aplicar a regra anterior, já que a presente regra apenas terá aplicabilidade quando a notificação para realização de medida preparatória acontecer antes do exercício subsequente.

O fundamento legal desta regra está disposto no artigo 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que assim determina:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”³³

Nestas palavras, restará extinto o direito de efetuar o lançamento caso o Fisco não o efetue até o quinto ano da data da notificação ao contribuinte de medida preparatória indispensável ao lançamento.

2.1.3. Decadência do direito de lançar com pagamento antecipado

Seu surgimento se dá com a combinação dos critérios: previsão de pagamento antecipado e ocorrência do pagamento antecipado; não ocorrência de dolo, fraude ou simulação e não ocorrência de notificação pelo Fisco.

Nesta regra o termo inicial do prazo decadencial coincidirá com a data do fato gerador. Neste prazo, o Fisco deverá homologar expressamente ou então empreender o correspondente lançamento de ofício nos casos de diferença apurada. O fundamento legal desta regra encontra-se disposto no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, dispondo que:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”³⁴

³³ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em 04 out.2017.

³⁴ Idem.

Nestes termos, se o Fisco não efetuar a homologação expressa ou o lançamento de ofício até o quinto ano da data do fato gerador da obrigação tributária, acontecerá a chamada homologação tácita e restando extinto o seu direito de homologar expressamente ou efetuar lançamento de ofício.

2.1.4. Decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito e notificação

Regra extraída a partir da combinação dos critérios: previsão de pagamento antecipado e ocorrência do pagamento antecipado; ocorrência de dolo, fraude ou simulação e ocorrência de notificação pelo Fisco.

No entendimento do doutrinador Eurico Marcos Diniz de Santi, o prazo decadencial, nos casos de pagamento antecipado em que ocorra a incidência de dolo, fraude ou violação começa a contar a partir do reconhecimento da incidência deste vício através de procedimento administrativo, ou seja, começa a contar da constituição jurídica do ilícito, a qual deve ser notificada ao contribuinte.³⁵

Imperioso destacar, no entanto, que existem doutrinadores que defendem a aplicação da regra geral de decadência do direito de efetuar o lançamento sem a ocorrência de pagamento antecipado para estes casos.

De acordo com estes doutrinadores, o prazo decadencial começa a correr no primeiro dia do exercício financeiro subsequente, conforme já abordado na primeira regra.

Por seu turno, Eurico Marcos Diniz de Santi destaca que, caso a autoridade administrativa não se pronuncie a respeito da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, produzindo a correspondente notificação do injusto, incidirá a regra de decadência do direito de lançar com pagamento antecipado e o Fisco, além de decair do direito de homologar expressamente e de lançar de ofício, decairá também do direito de constituir o ilícito, no mesmo prazo.³⁶

Esta regra possui amparo legal nos artigos 150, §4º e 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Conforme a disposição legal, nahipótese

³⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 121.

³⁶ Idem.

da autoridade administrativa constituir o ilícito e produzir a correspondente notificação, caso o Fisco não efetue a homologação expressa ou o lançamento de ofício até o quinto ano da data da constituição do ilícito, acontecerá a chamada homologação tácita e restará extinto o seu direito de homologar expressamente ou efetuar lançamento de ofício.

Desta maneira, considerando a hipótese em que não há constituição do ilícito, aplica-se a regra de decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, e o termo a quo é antecipado para a data do fato gerador; por outro lado, na hipótese em que houve constituição do ilícito, aplica-se a regra especial e o termo *a quo* é adiado para a data da constituição jurídica do dolo, fraude ou simulação.

2.1.5. Decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior

Tal regra possui a característica específica de tomar como hipótese a existência de uma decisão administrativa ou judicial que decreta a anulação do lançamento, por vício formal. Decisão esta, que é um pressuposto para a aplicação da regra especial. Seu termo inicial consiste na data em que se torna definitiva a decisão que anulou o lançamento anteriormente efetuado, por vício formal.

A previsão legal está contida no artigo 173, II, do Código Tributário Nacional, que assim determina:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.”³⁷

Cabe frisar que, vício formal é entendido como defeito, ou falha, presente em um ato ou instrumento jurídico ou administrativo, materializado pela omissão de um requisito, ou desobediência à solenidade prescrita pela norma, como sendo requisito essencial de validade ou de eficácia jurídica.³⁸

³⁷ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em 04 out.2017.

³⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 433.

Caso o Fisco não realize novo lançamento até o quinto ano da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, restará extinto o seu direito de efetuar novo lançamento. Esta regra guarda em si a única hipótese de interrupção do prazo decadencial para o direito do Fisco, pois com a anulação do lançamento anterior se reinicia a contagem do prazo decadencial.

2.1.6. Decadência do direito de crédito do Fisco

Por derradeiro, destaque-se que as cinco regras anteriores estavam focadas na extinção do direito de efetuar o lançamento. A sexta regra, porém, será diferente, uma vez que a sua força extintiva está voltada para o crédito tributário.

Em razão disto, a regra da decadência do direito de crédito do Fisco, pressupõe a existência de um crédito anteriormente constituído, seja ele proveniente de um lançamento ou de um ato de formalização do contribuinte, isso porque somente é possível extinguir um crédito preexistente. O fundamento legal desta regra encontra-se disposto no artigo 156, V, do Código Tributário Nacional, que compreende a regra geral de extinção do crédito tributário pela decadência.

Por força deste dispositivo legal, serão extintos os créditos que foram constituídos extemporaneamente, isto é, aqueles nos quais a constituição foi realizada após o decurso do prazo decadencial de qualquer das regras anteriores.

Pelo exposto, considerando que houve anteriormente o decurso do prazo decadencial, extingue-se o crédito que foi posteriormente formalizado pelo lançamento, pois o lançamento ulterior, ou eventual ato de formalização exercido pelo contribuinte após este prazo, é considerado inválido, já que, ao seu tempo, o direito já estava extinto em virtude da decadência.

2.2- REGRAS DE DECADÊNCIA DO DIREITO DO CONTRIBUINTE

De início, a decadência do direito do contribuinte gera a extinção do direito do mesmo de demandar administrativamente determinado débito que o Fisco tenha com ele.

Este conceito opõe-se à ideia de prescrição do direito do contribuinte, à medida que esta última extingue o direito de demandar judicialmente tal débito e não administrativamente. No entanto, as regras gerais e abstratas aplicáveis aos dois institutos são constituídas a partir da mesma base legal.

Doutro norte, diferentemente da decadência do direito do Fisco, a decadência do direito do contribuinte admite apenas duas regras, que levam em consideração um único critério, qual seja a ocorrência ou não do desfazimento da decisão anterior que tenha motivado o pagamento.³⁹

O critério foi extraído dos artigos 165, III e 168, II do Código Tributário Nacional e se refere à hipótese em que, antes de efetuar o pagamento, o contribuinte questionou administrativa ou judicialmente o crédito tributário, obtendo decisão condenatória, este contribuinte então paga o seu débito, mas ocorre que, posteriormente esta decisão é desfeita por reforma, anulação, revogação ou rescisão.

As regras que disciplinam a decadência do contribuinte são: “(i) a regra geral da decadência do direito do contribuinte e (ii) a regra da decadência do direito do contribuinte com desfazimento da decisão.”⁴⁰

A primeira possui amparo legal no artigo 168, I, do Código Tributário Nacional e atua na hipótese de não desfazimento da decisão anterior que tenha motivado o pagamento.

Aqui, o contribuinte decai do seu direito de demandar o débito do Fisco administrativamente se não o exercer até o quinto ano da data do efetivo pagamento (extinção do crédito), restando-lhe apenas a via judicial, se não prescrita.

Por conseguinte, a segunda regra, que encontra fundamento legal nos artigos 165, III e 168, II do Código Tributário Nacional, deve ser aplicada

³⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 180-181.

⁴⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 182.

quando ocorrer o desfazimento da decisão administrativa ou judicial anterior que tenha motivado o pagamento.

Nesta hipótese, o contribuinte decai do seu direito de demandar o débito do Fisco administrativamente se não o exercer até o quinto ano da data da reforma, anulação, revogação ou rescisão da decisão que determinou o pagamento, restando-lhe apenas a via judicial, se não prescrita.

Imperioso pôr em relevo que este desfazimento deve acontecer dentro do prazo estipulado pela regra geral de decadência do direito do contribuinte, para que tenha efeito a segunda regra. Do contrário, a decadência já teria se operado de pleno direito pelo decurso do prazo nos termos da regrageral.

Vale destacar também que, a interrupção do prazo decadencial, nada mais é que o reinício da contagem de um novo prazo decadencial. Ao incidir a hipótese legal de interrupção do prazo decadencial, o prazo que já estava em curso é descartado e se inicia um novo prazo do zero, a contar do novo termo inicial estabelecido.

Existe apenas uma regra de interrupção, possível apenas na decadência do direito do Fisco e coincide com a quinta regra, que trata da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior por vício formal.

Em verdade, com a decisão definitiva que anula, por vício formal, o lançamento anterior, se reinicia a contagem do prazo decadencial, conforme estabelece o artigo 173, II, do Código Tributário Nacional.⁴¹

Ora, desse modo, o Fisco terá mais cinco anos, a contar da data em que a decisão anulatória baseada em vício formal se tornou definitiva, para realizar novo lançamento. Após este período, decairá deste direito.

2.3- REGRAS E ESPÉCIES DE PRESCRIÇÃO

A decadência e a prescrição compreendem formas de extinção do crédito tributário sem ocorrência de pagamento, Distinguindo-se entre si, em razão de a decadência extinguir o direito ao crédito antes do lançamento, enquanto a prescrição extingue a relação tributária após a formalização do crédito, tudo de acordo com o Código Tributário Nacional.

⁴¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 126.

Logo, a decadência, em Direito Tributário, é um fenômeno que volta-se para o direito do Fisco ou do Contribuinte de demandar administrativamente o seu crédito tributário. A prescrição, por sua vez, está direcionada para o direito das partes da relação tributária demandarem judicialmente a sua pretensão, baseada num crédito tributário já definitivamente constituído.⁴²

Os direitos, quando não são exercidos no tempo apropriado, expiram ou decaem. Por outro lado, as ações judiciais, se não forem propostas no lapso temporal previsto pelo texto normativo, acabam por prescrever. E a todo direito corresponde uma ação.

Destarte, o crédito tributário nasce com a ocorrência do fato gerador, mas para ser exigível, o direito de crédito da Fazenda Pública demanda o ato jurídico de aperfeiçoamento do lançamento. Se não é feito o lançamento dentro do tempo, opera-se quanto ao direito do Fisco, o fenômeno chamado de decadência. A decadência extingue o direito de o Fisco efetuar o lançamento e desta forma formalizar a obrigação tributária.

De outra banda, quando for efetuado corretamente o lançamento e concretizada a formalização da obrigação tributária e do crédito tributário, com ou sem discussão, a Fazenda Pública fica autorizada a exigir do sujeito passivo da obrigação tributária o crédito a que tem direito.

Todavia, é na hipótese de o sujeito passivo esquivar-se do pagamento, que se sobressai o direito de ação da Fazenda Pública, pois neste momento, não lhe resta alternativa a não ser socorrer-se através do Poder Judiciário por meio de uma Ação de Execução, pautada em uma certidão de dívida ativa (título extrajudicial) visando coagir o sujeito passivo ao pagamento, sob pena de penhora dos seus bens disponíveis.⁴³

Neste contexto é que são aplicadas as regras de prescrição do direito do Fisco, as quais delimitam no caráter temporal, o prazo adequado para exercício do direito de ação para pretensão executória.

Nesta linha de raciocínio, as regras de prescrição do direito do Fisco impõem que a Fazenda ingresse com a pretensa ação de execução fiscal, dentro do prazo que a lei considera razoável. O que não impede também, que,

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 223.

⁴³ CARVALHO, Aurora Tomazini de, coordenadora; BRAGHETTA, Daniela de Andrade et al. **Decadência e prescrição em direito tributário**. 2. ed. São Paulo: MP Ed., 2010. p. 228.

dentro das complexidades que envolvem as relações tributárias, seja a Fazenda Pública que venha a se tornar devedora de um indébito tributário, hipótese em que o contribuinte é quem será o detentor do direito de ação.

Para este caso, o código também disciplinou regras de prescrição especiais, sendo as regras de prescrição do direito do contribuinte. O artigo 174, do Código Tributário Nacional, disciplina que “a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”.

Tem-se ainda que, o crédito tributário torna-se definitivamente constituído com a notificação da lavratura do auto de infração pelo agente competente. Neste momento que o lançamento se concretiza, consoante entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal. Não é, portanto, no momento em que se esgotam todas as defesas administrativas, como algumas doutrinas sustentam. Também não é no momento da inscrição do débito na dívida ativa, pois, desta forma, a Fazenda Pública teria total controle sobre o início da contagem do prazo e o instituto perderia todo o sentido.⁴⁴

A inscrição na dívida ativa tem o objetivo apenas de formalização do título executivo extrajudicial da Fazenda Pública, sem o qual não é possível manejar a desejada ação executória. É importante que seja feita essa delimitação, já que a data da constituição definitiva do crédito compreende o *dies a quo*, o termo inicial do prazo prescricional para as ações de cobrança do crédito tributário.⁴⁵

Mercê de tais considerações, é visto que existem regras distintas que disciplinam a prescrição do direito do Fisco e a prescrição do direito do contribuinte, assim como ocorre com as regras de decadência. O momento da constituição definitiva do crédito tributário coincide com a lavratura do auto de infração pelo agente competente.

⁴⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de, coordenadora; BRAGHETTA, Daniela de Andrade et al. **Decadência e prescrição em direito tributário**. 2. ed. São Paulo: MP Ed., 2010. p. 228-229.

⁴⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 20. ed., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2011. p. 534.

2.3.1. Regras de Prescrição do Direito do Fisco

Como se verifica na decadência, não existe apenas uma norma geral e abstrata que discipline a prescrição do direito do Fisco, mas várias regras, cada uma ligada a uma norma geral e abstrata.

O doutrinador Eurico Marcos Diniz de Santi também identificou as regras de prescrição do direito do Fisco, possíveis em direito tributário, atribuindo a sua composição mais uma vez à interação de critérios positivos extraídos do texto legal. É seu entendimento que, a prescrição do direito do Fisco pode levar a duas consequências lógicas: pode levar à extinção do crédito tributário ou pode levar à extinção do direito de ação da Fazenda Pública.⁴⁶

A primeira consequência apresenta apenas uma regra formada a partir do artigo 156, V, do Código Tributário Nacional. A segunda, por outro lado, se apresenta na forma de cinco normas, cujas hipóteses se conformam a partir da interação de quatro critérios positivos, além, é claro, do fator temporal. Os critérios positivos para a composição das regras de prescrição do direito do Fisco compreendem:

“(i) ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito pelo contribuinte sem pagamento antecipado; (ii) ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito pelo lançamento; (iii) ocorrência ou não ocorrência das hipóteses de suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário; (iv) ocorrência ou não ocorrência das hipóteses de reinício do prazo de prescrição (despacho do juiz ordenando a citação, protesto judicial, ato judicial que constitua em mora o devedor, ou reconhecimento de débito pelo devedor).”⁴⁷

O critério inicial caracteriza-se na ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito pelo contribuinte sem pagamento antecipado. Sua base legal se encontra nos artigos 150 e 174, do Código Tributário Nacional e deve ser considerado nas situações em que o contribuinte é quem constitui o crédito tributário (lançamento por homologação), sem qualquer interferência do Fisco, como é o caso do ICMS, IR, IPI etc; mas não efetuou pagamento.

⁴⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 150- 162.

⁴⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 157.

A constituição definitiva do crédito tributário se dá com a entrega ao Fisco da declaração, independente de qualquer contingência relativa ao prazo para pagamento.

Lado outro, o segundo critério verifica a ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito pelo lançamento, com previsão legal nos artigos 142, 173 e 174, do Código Tributário Nacional e aplica-se quando o crédito tributário for constituído através de lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, nos termos do artigo 145, do Código Tributário Nacional.

Neste caso, a constituição definitiva do crédito tributário ocorre no momento da notificação do sujeito passivo para impugnação ou pagamento, independente de qualquer contingência relativa ao prazo para pagamento.

O terceiro critério, por seu turno, refere-se a ocorrência ou não ocorrência das hipóteses de suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário. Disposto nos artigos 151, 160 e 174, do Código Tributário Nacional, este critério deve ser aplicado quando da incidência de uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário antes do prazo de vencimento para pagamento discriminadas no artigo 151, do Código Tributário Nacional, que assim determina:

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I - moratória; II - o depósito do seu montante integral; III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança. V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; VI - o parcelamento.”⁴⁸

Conforme entendimento de Eurico Marcos Diniz de Santi, “Esta circunstância inibe a ação fiscal e interfere na configuração jurídica do início do fato prescricional, deslocando-o para a data da supressão da causa suspensiva da exigibilidade.”⁴⁹

Por fim, o quarto critério analisa a ocorrência ou não ocorrência das hipóteses de reinício do prazo de prescrição (despacho do juiz ordenando a citação, protesto judicial, ato judicial que constitua em mora o devedor, ou

⁴⁸ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em 04 out.2017.

⁴⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 158.

reconhecimento de débito pelo devedor). Critério previsto no parágrafo único do artigo 174, do Código Tributário Nacional, e seus incisos, que aplica-se na ocorrência de qualquer das hipóteses de interrupção da prescrição previstas nestedispositivo.

A propósito:

“Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; 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 pelodevedor.”⁵⁰

O despacho do juiz ordenando a citação pressupõe um prazo prescricional em curso e que o direito de ação que motivou o ato do juiz, tenha sido exercido. Isto é, o Fisco ingressa com a competente ação de execução fiscal, exercitando o seu direito de ação. Em resposta à provocação recebida, o juiz profere despacho determinando a citação do executado. É este despacho que interrompe a contagem da prescrição.

Ademais, o protesto judicial e o ato judicial diverso que constitui o devedor em mora também pressupõem um prazo prescricional em curso. O protesto exige procedimento especial e cautelar, requerido ao magistrado e por ele ordenado, finalizando na notificação do contribuinte. O ato judicial diverso, por outro lado, requer ato inespecífico que tão simplesmente constitua o devedor em mora, como o exemplo da notificação, interpelação, intimação judicial, ou mesmo a ação ordinária.⁵¹

Por último, o ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor, que assim como os demais, também pressupõe um prazo prescricional em curso, se materializa como uma declaração escrita de débito ou pedido de parcelamento do crédito, de forma que o contribuinte venha a reconhecer inequivocamente a existência do direito do Fisco.

Combinando estes quatro critérios, é possível identificar e distinguir as seis regras de prescrição do direito do Fisco, vigentes atualmente no

⁵⁰ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em 04 out.2017.

⁵¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 158-159.

Ordenamento Jurídico Brasileiro. Que foram classificadas por Eurico Marcos Diniz de Santi como:

“(i) regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte; (ii) regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade; (iii) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento; (iv) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento e com suspensão da exigibilidade; (v) regra de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco; e (vi) regra da prescrição do direito de crédito do Fisco.”⁵²

Destarte, as quatro primeiras regras nascem da combinação dos quatro critérios apresentados, a quinta regra é extraída apenas do quarto critério e a sexta regra, finalmente, se baseia no decurso prescricional de todas as regras anteriores.

23.1.1. Prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte

Surge da combinação dos critérios: ocorrência da constituição do crédito pelo contribuinte, sem pagamento antecipado; não ocorrência da constituição do crédito por meio do lançamento; não ocorrência da suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo; e não reinício do prazo de prescrição.

Eurico Marcos Diniz de Santi entende que o prazo prescricional de cinco anos começa a contar da data da entrega do documento de formalização do crédito pelo próprio contribuinte, independentemente da ocorrência ou não do vencimento do prazo para pagamento.⁵³

A base legal desta regra vem disposta nos artigos 150, §§ 1º e 4º e 174, do Código Tributário Nacional, que extingue o direito do Fisco ingressar com a competente e pretendida ação de execução fiscal frente ao Poder Judiciário. Logo, caso o Fisco não ingresse com a ação de execução fiscal até o quinto ano da entrega do documento de formalização pelo contribuinte que constituiu o crédito ou da data do vencimento da obrigação (a que for maior); ou por outro modo interrompa o fluxo do prazo prescricional; terá prescrito o seu direito.

⁵² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 159.

⁵³ Idem.

No entanto, há posicionamento diferente no sentido de que se deve aplicar a data do vencimento da obrigação como marco inicial da contagem do prazo prescricional, quando o tributo não estiver vencido ao tempo da declaração, pois a obrigação não é exequível antes da data do vencimento. Para esta parte da doutrina deve sempre prevalecer a maior data, ou seja, se no ato da formalização já houver vencido o prazo para pagamento, o termo inicial da prescrição será correspondente ao dia da formalização, porém, se ainda não havia ocorrido o vencimento, o termo inicial corresponderá à data do vencimento e não da formalização. Independente do vencimento, o crédito se diz constituído com a declaração. Em qualquer caso, devem ser descontados os intervalos em que a exigibilidade se encontrar suspensa por qualquer causa suspensiva da exigibilidade.

23.12 Prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade

Resulta da combinação dos critérios: ocorrência da constituição do crédito pelo contribuinte, sem pagamento antecipado; não ocorrência da constituição do crédito por meio do lançamento; ocorrência da suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento; e não reinício do prazo de prescrição. O prazo prescricional começa a fluir a partir da data em que se encerra a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que, nos termos do art. 151, do Código Tributário Nacional, ocorre em virtude de:

“(i) moratória; (ii) depósito do seu montante integral; (iii) reclamações e recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; (iv) concessão de medida liminar em mandado de segurança; (v) concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; e (vi) parcelamento.”⁵⁴

O fundamento legal para esta regra está contido nos artigos 150, 151 e 174, do Código Tributário Nacional, pelos quais se conclui que, caso o Fisco não ingresse com a pretendida ação executória até o quinto ano do término da suspensão da exigibilidade ocorrida antes do vencimento do prazo para

⁵⁴ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em 04 out.2017.

pagamento do crédito tributário, ou por outro modo interrompa o fluxo do prazo prescricional; terá prescrito o direito de ingressar com esta ação.

23.13. Prescrição do direito do Fisco com lançamento

Está baseada na combinação dos critérios: não ocorrência da constituição do crédito pelo contribuinte, sem pagamento antecipado; ocorrência da constituição do crédito por meio do lançamento; não ocorrência da suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento; e não reinício do prazo de prescrição.

Seu prazo prescricional começa a fluir da data em que o contribuinte foi regularmente notificado do lançamento realizado pela autoridade competente.

Sua fundamentação legal está nos artigos 142, 145 e 174, do Código Tributário Nacional e, conforme o seu enunciado, caso o Fisco não ingresse com a ação executória até o quinto ano da data da notificação ao contribuinte do lançamento realizado, ou por outro modo interrompa o fluxo do prazo prescricional; terá prescrito o seu direito de ação para esta pretensão executória.

23.14. Prescrição do direito do Fisco com lançamento e com suspensão da exigibilidade

Regra extraída a partir da combinação dos seguintes critérios: não ocorrência da constituição do crédito pelo contribuinte, sem pagamento antecipado; ocorrência da constituição do crédito por meio do lançamento; ocorrência da suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento; e não reinício do prazo de prescrição.

O prazo prescricional começa a contar a partir da data em que se encerra a suspensão da exigibilidade. O fundamento legal desta regra nasce da conjugação dos artigos 151 e 174, do Código Tributário Nacional.

Conforme o entendimento legislado, caso o Fisco não ingresse com a pretendida ação executória até o quinto ano do término da suspensão da exigibilidade ocorrida antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, ou por outro modo interrompa o fluxo do prazo prescricional; terá prescrito o direito de intentar com esta ação.

23.15. Reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco

Aqui se assume a peculiaridade de tomar como hipótese incidência qualquer uma das quatro causas de interrupção da prescrição previstas nos incisos do parágrafo único do artigo 174, do Código Tributário Nacional, quais sejam:

“(i) despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (ii) protesto judicial; (iii) qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; (iv) qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.”⁵⁵

Neste contexto, a data em que ocorrer qualquer uma dessas quatro hipóteses de interrupção servirá como o marco inicial da nova contagem do prazo prescricional, isso porque a interrupção zera o cômputo do prazo, que deve ser reiniciado. Desta forma, o prazo prescricional passa a fluir a partir da data em que ocorreu a causa de interrupção.

Sua disposição legal está contida na conjugação do caput do artigo 174, do Código Tributário Nacional, com as regras contidas nos incisos do seu parágrafo único. De acordo com o enunciado normativo, caso o Fisco não ingresse com a execução fiscal até o quinto ano da data em que incidiu a causa interruptiva da prescrição, ou por outro modo interrompa o fluxo do prazo prescricional; terá prescrito o direito de intentar com esta ação.

23.16. Prescrição do direito de crédito do Fisco

Todas as regras anteriores estiveram focadas na extinção do direito do Fisco ingressar com eventual ação judicial para executar seu crédito tributário, esta sexta regra será diferente, pois a sua força extintiva está voltada diretamente para o crédito tributário. O que implica dizer que da sua incidência resulta a extinção direta do crédito tributário e não a extinção do direito de ação.

A base legal desta regra encontra-se disposto no artigo 156, V, do Código Tributário Nacional, que alberga a regra geral de extinção do crédito tributário pela decadência. Esta regra se materializa com o transcurso do prazo prescricional previsto em todas as regras anteriores, resultando na

⁵⁵ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em 04 out.2017.

impossibilidade jurídica do Fisco exercer o seu direito de ação, o que ocasiona, em última análise, a extinção do próprio crédito tributário.

2.3.2. Regras de Prescrição do Direito do Contribuinte

Esta prescrição gera a extinção do direito do contribuinte de demandar judicialmente determinado débito que o Fisco tenha com ele. De outra forma, a prescrição do direito do contribuinte consiste na perda da legitimidade do contribuinte para repetir seu débito judicialmente.

Distingue-se da ideia de decadência do direito do contribuinte, à medida que esta última extingue o direito de demandar administrativamente tal débito e não judicialmente.

Em que pese as diferenças, as regras gerais e abstratas aplicáveis aos dois institutos são formadas, basicamente, a partir dos mesmos artigos do Código Tributário.

Diferentemente do que foi visto anteriormente, a prescrição do direito do contribuinte admite três regras, as quais levam em consideração dois critérios objetivos, quais sejam: (i) a ocorrência ou não do desfazimento da decisão anterior que tenha motivado o pagamento; e (ii) a ocorrência ou não de decisão administrativa denegando a restituição.⁵⁶

O primeiro é o mesmo aplicado nas regras de decadência do direito do contribuinte. Foi extraído dos artigos 165, III e 168, II do Código Tributário Nacional e se refere à hipótese em que, antes de efetuar o pagamento, o contribuinte questionou administrativa ou judicialmente o crédito tributário, obtendo decisão condenatória.

Desta feita, o contribuinte então paga o seu débito, mas ocorre que, posteriormente esta decisão é desfeita por reforma, anulação, revogação ou rescisão.

O segundo critério, por sua vez, se refere à situação em que o contribuinte realiza o pagamento e depois requer o adimplemento do débito da Fazenda Pública pela via administrativa, obtendo decisão desfavorável. Sua base normativa é o artigo 169, do Código Tributário Nacional.

⁵⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 181-182.

A partir da combinação destes dois critérios objetivos, que surgem as três regras que disciplinam a prescrição do direito do contribuinte. De acordo com Eurico Marcos Diniz de Santi, essas regras são: “(i) regra geral da prescrição do direito do contribuinte; (ii) regra da prescrição do direito do contribuinte com denegação da restituição; e (iii) regra da prescrição do direito do contribuinte com desfazimento da decisão”.⁵⁷

2.3.2.1. Regra geral da prescrição do direito do contribuinte

Resulta da combinação dos critérios: não ocorrência de desfazimento da decisão anterior ao pagamento e não ocorrência de decisão administrativa denegando a restituição, além é claro, do critério temporal, ou seja, o decurso de cinco anos qualificado pela omissão do contribuinte, contados a partir da data da extinção do crédito tributário.

Essa regra traz como consequência a extinção do direito de ação que autorizava o contribuinte pleitear judicialmente a realização do seu direito ao débito da Fazenda Pública. Possui base legal no artigo 168, I, do Código Tributário Nacional.

Nesta situação, caso o contribuinte não ingresse com a ação pretendida até o quinto ano da extinção do crédito tributário, ou por outro modo interrompa o fluxo do prazo prescricional; terá prescrito o seu direito de fazê-lo.

Cabe frisar que, o prazo desta regra coincide com o prazo da regra geral de decadência do direito do contribuinte, de tal forma que, não havendo fato impeditivo no curso de um desses prazos, ao final de cinco anos contados a partir da extinção do crédito tributário, acontecerá simultaneamente a decadência e a prescrição do direito do contribuinte.

2.3.2.2. Prescrição do direito do contribuinte com denegação da restituição

Desta regra depreende-se a ocorrência de decisão administrativa denegando a restituição, e o decurso do prazo de dois anos da data da decisão que enseja a prescrição da ação anulatória desta decisão, nos termos do artigo

⁵⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 182.

169, do Código Tributário Nacional, que determina: “Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição”.⁵⁸

Ela apresenta uma peculiaridade de que será aplicada quando o termo final da prescrição da ação anulatória coincidir ou for posterior ao termo final da regra geral da prescrição do direito do contribuinte, pois o que se busca é assegurar ao contribuinte o acesso à via judicial, sem prejuízo da via administrativa.

A ideia é não lhe privar do direito de intentar ação anulatória. Assim, quando o termo final da prescrição da ação anulatória coincidir ou extrapolar os limites da regra geral de prescrição do direito do contribuinte, o prazo prescricional do direito do contribuinte acompanhará o prazo final da prescrição desta ação, estendendo-se o lapso de cinco anos por até dois anos.

Nas palavras de Eurico Marcos Diniz de Santi:

“A partir da extinção do crédito tributário, contam-se cinco anos para a formação do fato jurídico extintivo da regra geral da prescrição do direito do contribuinte. Suponhamos que o contribuinte, quatro anos e onze meses depois de ter feito o pagamento, obtenha uma decisão denegatória de pedido de restituição administrativa, conseguindo com isso mais dois anos de prazo, perfazendo um total de seis anos e onze meses para o exercício de seu direito. Portanto, essa regra é a garantia de que o contribuinte pode esperar a decisão administrativa de seu pleito, posto que, se denegada, restará aberta a via judicial. Nos casos em que o contribuinte ficaria teoricamente prejudicado, porque os dois anos teriam o dies ad quem anterior ao dies ad quem do prazo de cinco anos, o problema se resolve adotando-se como termo final a data mais favorável ao contribuinte, ou seja, o dies ad quem do prazo de cincoanos.”⁵⁹

Como forma de definir se deve ser aplicada a primeira ou a segunda regra é preciso verificar se o contribuinte será capaz de se beneficiar com a ampliação do prazo prescricional especial, do contrário, aplica-se a regra geral de prescrição do direito do contribuinte vista anteriormente.

Como consequência desta regra tem-se a extinção do direito de ação que autorizava o contribuinte pleitear judicialmente a realização do seu direito ao débito da Fazenda Pública até dois.

⁵⁸ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em 04 out.2017.

⁵⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 186-187.

Os artigos 168 e 169, do Código Tributário Nacional fundamentam esta regra.

À vista disso, caso o contribuinte não ingresse com a ação almejada até o limite do prazo prescricional da ação anulatória, no que extrapolar o prazo prescricional geral; ou por outro modo interrompa o fluxo do prazo prescricional; terá prescrito o seu direito defazê-lo.

2.3.2.3. Prescrição do direito do contribuinte com desfazimento da decisão

Por derradeiro, a última regra pressupõe a reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória administrativa ou judicial que determinou o pagamento, nos moldes do artigo 165, III, do Código Tributário Nacional.

O conseqüente normativo dessa regra gera a prescrição do direito do contribuinte pleitear a restituição do indébito após o decurso do prazo de cinco anos, a contar da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Obviamente o desfazimento da decisão condenatória deve acontecer antes do prazo final da regra geral de prescrição do direito do contribuinte, caso contrário o direito de ação já se encontraria prescrito de qualquer maneira.

A base legal vem estabelecida nos artigos 165, III e 168, II, do Código Tributário Nacional, que enunciam, caso o contribuinte não ingresse com a ação pretendida até o quinto ano da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória, ou por outro modo interrompa o fluxo do prazo prescricional; terá prescrito o seu direito defazê-lo.

De se ressaltar que o prazo prescricional desta regra coincide com o prazo decadencial da regra de decadência do direito do contribuinte com desfazimento da decisão, de tal forma que, não havendo fato impeditivo no curso de um desses prazos, ao final de cinco anos contados a partir da extinção do crédito tributário, acontecerão simultaneamente a decadência e a prescrição do direito do contribuinte.

3- CAPÍTULO III – RESPONSABILIDADE DO AGENTE PÚBLICO

3.1- CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO DOS AGENTES PÚBLICOS

O Estado desempenha inúmeras atividades para alcançar suas finalidades. Isso é feito, no Brasil, através do exercício dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Estas atividades correspondem, respectivamente, às funções estatais: a legislação, a administração e a jurisdição. Estas funções são exercidas por órgãos e entidades estatais, que, por sua vez, são compostos por pessoas físicas. São exatamente estas pessoas físicas, componentes dos órgãos e entidades que desempenham as funções estatais, que recebem a designação de agentes públicos.

O conceito de agente público é o mais amplo possível, ele não se limita aos indivíduos com vínculo empregatício, mas abrange toda e qualquer pessoa física a serviço do Estado, quer seja na administração direta ou indireta.

Neste sentido, Mônica Nicida Garcia:

Ainda que sejam usadas diferentes fórmulas para conceituar o agente público, é certo que é ele, sempre, pessoa física, não importando, para sua caracterização como tal, se sua atuação é permanente, definitiva, temporária, transitória ou acidental. Pode-se afirmar, assim, que agente público é pessoa física que exerce função pública (legislativa, administrativa ou judiciária), com ou sem vínculo empregatício, em caráter definitivo ou transitório.⁶⁰

Por ser um conceito tão amplo existe a necessidade de se promover a classificação dos diversos tipos de agentes públicos. Neste ponto, a doutrina é bastante mutável e diversificada, pois as classificações mudam ao sabor dos critérios que são adotados por este ou por aquele doutrinador, além disso, as classificações mudam também ao sabor do direito posto.

No entanto, é possível identificar a alta incidência das seguintes classes na maioria das classificações: (I) agentes políticos, (II) servidores públicos, (III) militares e (IV) particulares em colaboração com o poder público. Os agentes políticos são os titulares dos cargos estruturais da organização política do país. São os formadores da vontade superior do Estado. São os chefes dos Poderes

⁶⁰ GARCIA, Mônica Nicida. **Responsabilidade do agente público**. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 24.

Executivos federal, estadual e municipal, os ministros e secretários de Estado, os senadores, os deputados federais, os deputados estaduais e os vereadores.⁶¹

Os servidores públicos, por conseguinte, são pessoas físicas que prestam serviços públicos, os mais diversos, em função de um vínculo empregatício e mediante remuneração paga pelo erário.⁶²

Os militares, por outro lado, assim como os servidores públicos, mantêm com o Estado um vínculo de natureza estatutária, ou seja, proveniente de lei. No entanto, os militares possuem um regime especial, com regras próprias que não se comunicam com os servidores públicos, salvo a responsabilidade civil, que é a mesma para ambos.⁶³

Finalmente, os particulares em colaboração com o poder público, representam um grupo que vêm assumindo cada vez mais funções públicas. São particulares que recebem a incumbência de realizar determinada tarefa, obra ou serviço público e o realizam em nome próprio, por sua conta e risco, mas sob a vigilância constante do Estado. Nesta categoria estão os concessionários e permissionários de serviços públicos, os leiloeiros, os interpretes e demais particulares que recebem uma delegação do Poder Público para a prática de determinado ato.⁶⁴

3.2- RESPONSABILIDADE DO AGENTE PÚBLICO PELA PERDA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Os tributos desempenham papel fundamental no Direito Financeiro Brasileiro, que é o ramo do direito público que regulamenta as receitas e despesas públicas.

A Lei de Orçamento, Lei Nº 4.320, de 17 de março de 1964, foi a responsável por estatuir normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e

⁶¹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 482.

⁶² FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de direito administrativo**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 916.

⁶³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 603.

⁶⁴ GARCIA, Mônica Nicida. **Responsabilidade do agente público**. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 41-42.

do Distrito Federal, sistematizando o direito financeiro. Esta lei define tributo como sendo uma receita derivada, instituída por entidades de direito público, nos termos da constituição e das leis vigentes, e que se destina ao custeio das atividades exercidas por essas entidades.

Conforme disciplina a Lei de Orçamento, os tributos compõem a chamada Receita Tributária, a qual, em conjunto com as demais receitas previstas, constitui o montante da Receita Pública do Estado Brasileiro. Apesar de existirem outras receitas, a Receita Tributária é a mais importante no custeio dos serviços e produtos prestados pelo Estado. Sem a Receita Tributária a máquina estatal não conseguiria continuar operando, pois as demais receitas não seriam suficientes para promover todas as finalidades do Estado.

Os tributos são tão indispensáveis, que os atos de lançamento e arrecadação, além de obrigatórios, são revestidos de responsabilidade jurídica, não restando discricionariedade ao administrador público. A Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar Nº 101, de 04 de maio de 2000, ato normativo que estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no texto constitucional atualmente vigente; elencou como “requisitos essenciais da Responsabilidade na Gestão Fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”.

Nestes termos, a Lei de Responsabilidade Fiscal considerou a omissão do administrador na instituição, previsão ou efetiva arrecadação dos tributos da sua alçada, ato de irresponsabilidade e passível de sanções. Significa dizer que, se o administrador agir de forma desidiosa na instituição ou cobrança dos tributos, ficará sujeito às sanções previstas nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal. É neste cenário que o instituto da decadência e da prescrição do direito do Fisco se avulta como possível fonte de responsabilidade jurídica para o agente público que lhe deu causa. Quando operados em desfavor do Fisco, estes institutos possuem efeito bastante lesivo para a Receita Pública, uma vez que a sua incidência impede que a Fazenda alcance o crédito pretendido.

Existem, atualmente, dentro do ordenamento jurídico brasileiro, quatro formas pelas quais o agente público pode ser responsabilizado pela omissão

que gerou a perda do crédito tributário em decorrência do decurso do prazo prescricional ou decadencial.

A primeira forma é como simples ilícito civil, suscitando apenas a obrigação de reparar o dano causado ao erário. O fundamento legal desta responsabilidade advém da Constituição e do Código Civil.

A segunda forma remonta a responsabilidade administrativa do agente público. Para esta composição, a sua omissão configura ato que viola disposição interna da Administração, devendo o agente responder perante a entidade e assumir as sanções administrativas que de direito, sem prejuízo da responsabilidade patrimonial, dentro do poder disciplinar da Administração.

A terceira forma é como ato de improbidade administrativa, disciplinado na Lei No 8.429, de 2 de junho de 1992. Esta hipótese evidencia a negligência do agente público na arrecadação de tributos, e prevê sanções especiais. No entanto existem discussões doutrinárias quanto ao seu elemento subjetivo, conforme será discutido mais à frente.

A quarta e última forma, é como crime contra a Ordem Tributária, e encontra correspondência normativa na Lei Nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Esta previsão exige que a omissão do agente seja puramente dolosa, pois a figura culposa do crime não é punível.

3.2.1. Responsabilidade como ilícito civil

A responsabilidade civil do agente público consiste essencialmente no seu dever de reparar eventual dano causado a alguém, por uma ação ou omissão culposa ou dolosa que tenha causado. Esta responsabilidade decorre da previsão geral expressa nos artigos 186 e 927, do Código Civil de 2002, no sentido de que, o agente que, por ação ou omissão voluntária, negligência, ou imprudência, violar direito, ou causar prejuízo a outrem, fica obrigado a reparar o dano.⁶⁵

Trata-se, portanto, na obrigação de reparar, indenizar, ressarcir o dano causado ao outro em decorrência de um ato ilícito. Consiste, então, de responsabilidade exclusivamente patrimonial e com isso não pode ser considerada uma sanção ou pena propriamente dita. Isso, porque, as sanções

⁶⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 578.

ou penas pressupõem um efeito angustiante para o apenado, de forma que lhe infrinja certo sofrimento.

Em última análise, a pena consiste, um castigo imposto ao apenado pelo Estado persecutor. Não é o que acontece na esfera civil, em que a responsabilização do agente se resolve com o mero ressarcimento do dano e nada mais.⁶⁶

Por esta razão, a responsabilidade na esfera civil não prevê a imposição de sanções, diferente do que ocorre nas esferas criminal e administrativa. Portanto, na hipótese de a conduta do agente que negligentemente permitiu a decadência ou prescrição de um determinado crédito tributário ser considerada apenas e tão somente um ilícito civil, a sua responsabilização corresponderá à obrigação de ressarcir ao erário o equivalente ao crédito decaído ou prescrito, com correção e atualização monetária. Esta é a forma mais branda prevista na lei para responsabilização do agente público que incidiu nesta conduta, já que não prevê sanções, mas apenas o ressarcimento ao erário.

Esta modalidade apenas poderia ser aplicada isoladamente se inexistir previsão de sanções administrativas para os atos desidiosos dos agentes públicos na esfera específica da Administração e se considerada inconstitucional a regra insculpida no artigo 10, da Lei Nº 8.429/92, Lei de Improbidade Administrativa.

3.2.2. Responsabilidade como ilícito administrativo

A responsabilidade administrativa deriva da violação de normas internas da própria Administração, por parte dos agentes públicos sujeitos ao Estatuto e às disposições complementares, estabelecidas em lei ou demais atos normativos destinados a regulamentar o exercício da função pública. Pode ocorrer conjuntamente com uma qualificação penal adicional e, com frequência, com uma responsabilidade patrimonial.

Consiste na obrigação do agente responder perante a própria Administração à qual se vincula, pela prática de um ilícito administrativo consistente na infração de regras de conduta relacionadas ao exercício da função pública. A doutrina comumente classifica os ilícitos administrativos em

⁶⁶ GARCIA, Mônica Nicida. **Responsabilidade do agente público**. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 194.

ilícitos disciplinares e ilícitos funcionais. É considera ilícito disciplinar, aquele no qual incide o agente que pratica falta relacionada à relação hierárquica existente entre ele e seus superiores.

O ilícito funcional, por sua vez, abarca todas as hipóteses de ilícitos administrativos restantes, ou seja, todas as demais formas de violação às regras regulamentadoras do exercício da função pública, apenas não pode estar relacionada com a relação hierárquica entre subordinante e subordinado.⁶⁷

Segundo Mônica Nicida Garcia:

Com a responsabilização administrativa de um agente público, pela prática de um ilícito administrativo, pretende-se, pois, a tutela e a proteção da ordem interna dos serviços, do bom funcionamento da máquina administrativa e, conseqüentemente, do serviço público.⁶⁸

Essa responsabilidade decorre do poder sancionatório disciplinar do Estado, como exercício do seu poder geral de polícia. Quantos às sanções administrativas, é preciso salientar que o agente público fica sujeito à legislação editada pelo ente federativo ao qual se vincula – União, Estado, Município ou Distrito Federal; pois não há um regime jurídico uniforme para todos os agentes públicos.⁶⁹

Cada uma das pessoas políticas possui competência para legislar fixando a organização e disciplina da atividade funcional de seus agentes. Salvo as reservas constitucionais, a matéria do funcionalismo será de competência dos Estados e dos Municípios quando tratar de seus agentes.⁷⁰

Ainda, para haver validade na imputação de uma sanção administrativa, devem ser observados os mesmos princípios que regem as regras gerais das sanções no direito brasileiro, quais sejam: (I) o princípio da legalidade; (II) o princípio da anterioridade e (III) o princípio da tipicidade, conforme se extrai do artigo 5º, da Constituição Federal.

⁶⁷ FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de direito administrativo**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 1013-1016.

⁶⁸ GARCIA, Mônica Nicida. **Responsabilidade do agente público**. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 177.

⁶⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 686.

⁷⁰ GARCIA, Mônica Nicida. **Responsabilidade do agente público**. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 181.

Em linhas simples, o princípio da legalidade, verdadeiro marco da subordinação da Administração à norma, determina que tanto as infrações administrativas, quanto as sanções correspondentes, ambas devem ser estatuídas por lei, em sentido estrito.⁷¹

No princípio da anterioridade, por sua vez, inexistente infração administrativa, ou mesmo sanção administrativa sem a prévia estatuição, ou seja, a previsão da conduta e da sanção deve preceder ao fato.⁷²

Por derradeiro, o princípio da tipicidade, determina que as infrações administrativas, para atenderem aos requisitos de validade, devem ser tipificadas de maneira suficientemente clara pelo legislador, para não restar dúvida alguma sobre qual é a identidade do comportamento reprovável.⁷³

Dessa forma, se não houver previsão legal e clara da conduta, estatuída anteriormente à ocorrência da sua prática pelo agente, bem como da sanção que lhe corresponde, tornar-se-á impossível a responsabilização do agente no âmbito administrativo, destaca-se, apenas no âmbito administrativo, pois não há prejuízo à responsabilidade patrimonial ou outras. Por isso, para averiguação da responsabilidade administrativa do agente público é preciso averiguar a possibilidade de se efetuar a adequada subsunção da sua conduta à norma estatutária correspondente.

3.2.3. Responsabilidade como ato de improbidade administrativa

Embora o enfoque principal da Lei de Improbidade Administrativa, Lei Nº 8.429, de 02 de junho de 1992, seja o combate à corrupção e ao enriquecimento ilícito dos agentes públicos ou de terceiros em razão da função pública; esta lei também veda as formas ineficientes e nocivas de administração da coisa pública.

A lei, especifica três gêneros diferentes de atos de improbidade administrativa, cada um com diversas espécies. Os gêneros seriam: (I) atos de improbidade administrativa que importam enriquecimento ilícito; (II) atos de improbidade administrativa que causam prejuízo ao erário; e (III) atos de

⁷¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 28. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 857.

⁷² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 28. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 859.

⁷³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 28. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 860.

improbidade administrativa que atentam contra os princípios da Administração Pública.

O segundo gênero, é o que possui maior relevância ao tema em questão. Os atos de improbidade administrativa que causam prejuízo ao erário, encontram-se previstos no artigo 10 da Lei de Improbidade Administrativa. De acordo com a norma legal, constitui ato de improbidade causar lesão ao erário:

“Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente:”⁷⁴

Neste artigo, o legislador teve a preocupação de tipificar os atos de improbidade do agente público que levam à diminuição do erário. Na perspectiva do legislante, tais atos devem receber um tratamento distinto daqueles que geram enriquecimento ilícito ou contrariam os princípios da Administração Pública.⁷⁵

O elemento subjetivo da conduta é o dolo ou a culpa, como é possível extrair do próprio caput do artigo. Neste tocante, o legislador adotou um critério diferente do adotado para os atos que geram enriquecimento ilícito ou contrariam princípios da Administração Pública, para os quais se admite apenas o comportamento doloso. Esta opção do legislador, de punir como ato de improbidade condutas culposas dos agentes públicos, gerou bastante controvérsia no meio doutrinário, existindo correntes doutrinárias que sustentam inclusive pela sua inconstitucionalidade, assunto que será aprofundado mais adiante. Dentre as quinze condutas previstas nos incisos deste artigo 10º, é na hipótese específica do inciso X que a conduta do agente público, que deixou o crédito tributário decair ou prescrever, encontra subsunção na norma.

De acordo com este inciso, cometerá ato de improbidade administrativa, o agente público que “agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda”.

⁷⁴ BRASIL. **Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992**. Lei de improbidade administrativa. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8429.htm> Acesso em 30 out. 2017.

⁷⁵ NETO, Callil Simão. **Improbidade administrativa: teoria e prática**. Leme: J. H. Mizuno, 2011. p. 245.

A conduta típica deste dispositivo trata justamente do descuido na arrecadação de tributo ou renda que gera prejuízo ao erário. Na locução normativa, o dispositivo fala em agir negligentemente, o que reforça a intenção do legislador de penalizar a título de improbidade administrativa, as condutas culposas que causarem danos ao erário. Posição que recebe severas críticas por parte da doutrina. Abstraindo por um instante o fato de existirem entendimentos diversos quanto a aplicabilidade desta norma, e admitindo que a negligência do agente público na arrecadação de tributos que gerar dano ao erário enseja ato de improbidade administrativa; o resultado será que, além das sanções civis e administrativas que forem cabíveis conforme os títulos anteriores, ainda será possível aplicar as sanções regulamentadas pela Lei de Improbidade Administrativa.

O artigo 37, §4º, da Constituição Federal determina que os atos de improbidade administrativa importarão: (I) a suspensão dos direitos políticos, (II) a perda da função pública, (III) a indisponibilidade dos bens e (IV) o ressarcimento ao erário, na forma e gradação previstas em lei. Desta forma, as principais sanções cominadas e regulamentadas pela Lei de Improbidade Administrativa, não poderiam ser outras senão estas. Mas a Lei Nº 8.429/92 foi além e expandiu esse rol, prevendo também sanções de perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, de pagamento de multa civil e de proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou créditos, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário.

Para o caso específico dos atos de improbidade que importam prejuízo ao erário (art. 10, da Lei Nº 8.429/92), a Lei de Improbidade Administrativa estabeleceu sanções específicas em seu artigo 12, II:

Art. 12. Independentemente das sanções penais, civis e administrativas previstas na legislação específica, está o responsável pelo ato de improbidade sujeito às seguintes cominações, que podem ser aplicadas isolada ou cumulativamente, de acordo com a gravidade do fato: [...] II - na hipótese do art. 10, ressarcimento integral do dano, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, se concorrer esta circunstância, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos, pagamento de multa civil de até duas vezes o valor do dano e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por

intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de cinco anos; [...]”⁷⁶

Como bem aduz o legislador no caput do dispositivo legal, estas sanções serão aplicadas isolada ou cumulativamente, umas às outras, de acordo com a gravidade do fato.

No caso da negligência na arrecadação tributária, os patamares para graduação das sanções residem basicamente no montante do dano causado ao erário e na hipótese de reincidência contumaz do agente público. No caso concreto, o magistrado analisará estes dados para fixar quais, quantas e quão intensas as sanções serão. Em qualquer das hipóteses, em havendo condenação, ao menos uma das sanções é certa, qual seja: o ressarcimento integral do dano.

3.3- RESPONSABILIDADE DO AGENTE PÚBLICO PELA PRESCRIÇÃO POR FALTA DE EXECUÇÃO

O agente público poderá ser responsabilizado na esfera criminal. No entanto, somente será possível a sua responsabilidade criminal se ele frustrou a arrecadação de forma dolosa e mediante exigência de vantagem indevida. Isso significa que a conduta culposa do agente que ensejar a decadência ou prescrição de um tributo não configurará crime, ensejando apenas ilícito civil, administrativo ou ato de improbidade administrativa.

Desse modo, a responsabilidade criminal dos agentes públicos decorre da prática de atos definidos pela lei como crime. De uma maneira geral, os crimes praticados por agentes públicos no exercício de sua função, são identificados como crimes contra a Administração Pública.⁷⁷

Imperioso destacar que o Código Penal dedica um título inteiro aos crimes contra a Administração Pública (Título XI), mas, no entanto, não exaure as espécies criminosas deste gênero, que também encontram previsão na legislação esparsa. É justamente o que acontece com os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, por exemplo, os

⁷⁶ BRASIL. **Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992**. Lei de improbidade administrativa. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8429.htm> Acesso em 30 out. 2017.

⁷⁷ FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de direito administrativo**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 1011.

quais são subespécies de crimes contra a Administração Pública, e encontram-se previstos na Lei Nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Dentre os tipos penais previstos nesta lei, destaca-se o do artigo 3º, inciso II, que tipifica criminalmente a seguinte conduta:

Art. 3º - Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal (Título XI, Capítulo I): [...] II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa. [...] ⁷⁸

A lei mencionada consiste na junção dos crimes de concussão e corrupção passiva, contudo praticados com a especial finalidade de deixar de lançar ou lançar parcialmente, determinado tributo ou contribuição social.

É, portanto, um tipo especial em relação aos artigos 316 e 317, do Código Penal, devendo prevalecer a eles quando evidenciada a especial finalidade do agente.⁷⁹

O crime do art. 3º, II, da Lei Nº 8.137/90, se materializa quando o agente público, na qualidade de agente fiscal, exige vantagem indevida para deixar de lançar auto de infração de determinado crédito tributário do Fisco, sob sua responsabilidade.⁸⁰

Portanto, é crime formal e se consuma com a mera exigência, solicitação ou recebimento. A tentativa é possível na hipótese em que o crime for plurissubsistente (crime cometido por carta que é interceptada). A pena cominada para este injusto foi a de reclusão de três a oito anos e multa, não admite, portanto, suspensão condicional do processo. A ação penal é pública incondicionada.

⁷⁸ BRASIL. LEI Nº 8.137, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm> Acesso 04 nov. 2017.

⁷⁹ CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal: legislação especial**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 709.

⁸⁰ CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal: legislação especial**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 710.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através do presente trabalho foi possível identificar que tanto a decadência quanto a prescrição surgem como institutos estabilizadores das relações jurídicas e, por este motivo, funcionam como verdadeiros instrumentos de promoção da segurança jurídica e da paz social.

Estes institutos representam a ação inexorável do tempo no plano do Direito. Atuam como verdadeiras balizas cronológicas para orientar os sujeitos das relações jurídicas no exercício de seus direitos e pretensões. No Direito Tributário, a decadência e a prescrição operam sobre o direito do Fisco e do contribuinte, os sujeitos da relação jurídica tributária.

Em relação ao direito do Fisco, a decadência extingue o direito de constituir a obrigação tributária e conseqüentemente, o crédito tributário, antes do lançamento, enquanto que a prescrição impossibilita a execução do crédito tributário depois de formalizada pelo lançamento, pois extingue o direito de ação do Fisco.

De outra banda, a decadência do direito do contribuinte gera a extinção do direito do mesmo de demandar administrativamente determinado débito que o Fisco tenha com ele. Diferencia-se da ideia de prescrição do direito do contribuindo, à medida que esta última extingue o direito de demandar judicialmente este débito.

Os tributos constituem uma parcela importantíssima das receitas públicas do Estado brasileiro, nesta condição, recebem proteção especial da lei. Por este motivo, os atos nocivos ao erário relacionados à arrecadação e gestão de tributos são passíveis de responsabilidade, na forma da lei.

Tendo em vista a decadência e a prescrição de tributos importam dano ao Erário, foi possível identificar e analisar a previsão normativa de responsabilidade aos agentes públicos que permitem a extinção do crédito tributário em virtude destes institutos. Através desta análise extraiu-se a possibilidade da responsabilização destes agentes nas esferas civil, administrativa e criminal, além da possibilidade de se aplicar a responsabilização especial por ato de improbidade administrativa, para aqueles que admitem a constitucionalidade da modalidade culposa dos atos de

improbidade prevista no artigo 10, da Lei nº 8.429, de 02 de Junho de 1992, Lei de Improbidade Administrativa.

Em que pese a existência de múltiplas responsabilidades previstas para estes agentes que causam lesão ao Erário, não é tão comum a prática de denúncia específica para a desídia na arrecadação ou qualquer das outras condutas apontadas neste estudo.

Isso fica claro quando se observa a pequena quantidade de julgados referentes a este tema nos tribunais, além, é claro, da total ausência de repercussão nos meios midiáticos. Até mesmo a doutrina, confere tratamento parco para o tema, existindo uma quantidade limitada de obras que chegam a se debruçar sobre a questão da responsabilidade dos agentes públicos por esta forma específica de dano ao Erário.

O problema não é uma consequência da falta de suporte legal, mas sim da falta de fiscalização séria e da quantidade mínima de denúncias, o que reflete uma falta de conhecimento e determinação por parte da sociedade, que deveria ser o maior fiscal da arrecadação e justa aplicação dos tributos; reflete também um desinteresse por parte dos órgãos públicos responsáveis.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11 ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional**. 3. ed., rev. e atual. São Paulo, Saraiva, 2008.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em 19 de abril de 2017.

BRASIL. **LEINº8.137,DE27DEDEZEMBRODE1990**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm> Acesso 04 nov. 2017.

BRASIL. **Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992**. Lei de improbidade administrativa. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8429.htm> Acesso em 30 out. 2017.

CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal: legislação especial**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Aurora Tomazini de, coordenadora; BRAGHETTA, Daniela de Andrade et al. **Decadência e prescrição em direito tributário**. 2. ed. São Paulo: MP Ed., 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprud. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de direito administrativo**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

GARCIA, Mônica Nicida. **Responsabilidade do agente público**. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 28. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

NETO, Callil Simão. **Improbidade administrativa: teoria e prática**. Leme: J. H. Mizuno, 2011.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de, coordenador; PEIXOTO, Daniel Monteiro et al.. **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2017.