

# A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E O PRAZO PRESCRICIONAL

## THE DEFINITIVE CONSTITUTION OF TAX CREDIT AND THE PRESCRIPTION TERM

Mariana João Ricarte<sup>1</sup>

David Borges Isaac<sup>2</sup>

### RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar como e em que momento ocorre a constituição do crédito tributário e a sua constituição definitiva, apontando, em seguida, a origem do prazo prescricional, assim como suas causas de interrupção e de suspensão. Para isso, pretende tecer considerações acerca do fato gerador, da obrigação e do lançamento tributários, discorrendo sobre suas modalidades e as particularidades de cada uma quanto a definitividade da constituição do crédito tributário e o início do lapso prescricional. Com embasamento na doutrina, legislação e jurisprudência dos Tribunais Superiores, visa traçar um raciocínio jurídico coerente e linear acerca do assunto.

**Palavras-chave:** Crédito Tributário. Constituição. Definitividade. Prescrição.

---

<sup>1</sup> Graduanda do curso de Direito pela Universidade de Ribeirão Preto. E-mail: [mari.ricarte@hotmail.com](mailto:mari.ricarte@hotmail.com)

<sup>2</sup> Advogado do escritório Brasil Salomão e Matthes Advocacia com atuação nas áreas de Direito Tributário, Ambiental e Desportivo. Mestre em Proteção e Tutela dos Direitos Coletivos pela UNAERP - Universidade de Ribeirão Preto. É professor do curso de Direito da Unaerp - Universidade de Ribeirão Preto e da UNIP (Universidade Paulista - campus de Ribeirão Preto). Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Tributário. É mestre e doutorando em Direito no Programa de Direitos e Coletivos e Cidadania da Universidade de Ribeirão Preto – UNAERP. Email: [david.isaac@brasilsalomao.com.br](mailto:david.isaac@brasilsalomao.com.br)

## ABSTRACT

The present work aims to analyze how and at what moment the constitution of the tax credit and its definitive constitution occurs, pointing, then, the origin of the statute of limitations, as well as its causes of interruption and suspension. For this purpose, it intends to make considerations about the taxable event, the tax obligation and the tax posting, discussing their modalities and the particularities of each one about the moment of the constitution of the tax credit and the beginning of the statute of limitations. Based on the doctrine legislation, and jurisprudence of the Superior Courts, it aims to outline a coherent legal reasoning on the subject.

**Keywords:** Tax Credit. Constitution. Definitiveness. Prescription.

## 1. INTRODUÇÃO

Na linha de cobrança do crédito tributário, começamos pela hipótese normativa ou de incidência, passamos pelo fato gerador (realização fática da hipótese prevista na norma), pelo lançamento, pela inscrição do débito em dívida ativa, cuja certidão pode ser levada a protesto ou ser executada sob o regramento da Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/80).

O presente estudo se concentra entre o lançamento e a execução, e tem por finalidade conceituar o crédito tributário a partir da sua relação com a obrigação tributária, apontar como e quando ele se constitui, quando ocorre a sua constituição definitiva para fins de contagem de prazo prescricional e a sua extinção pela prescrição, analisando as modalidades de lançamento e as hipóteses de interrupção e de suspensão do referido prazo.

A importância do tema abordado está pautada na ausência de um entendimento dominante sobre o assunto, além de não haver estudos completos e consistentes direcionados à temática abordada.

## 2. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária é a relação jurídica entre devedor (sujeito passivo) e credor (sujeito ativo) envolvendo uma prestação de natureza tributária (dar, fazer ou não fazer).

Cabe pontuar que esta obrigação pode ser principal ou acessória e se origina da ocorrência do fato gerador (legalmente definido). A primeira está relacionada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, como pagar IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano) quando se adquire a propriedade de um imóvel urbano construído. Em contrapartida, a obrigação acessória - também chamada pelo autor Paulo de Barros Carvalho (2011) como dever instrumental - não tem conteúdo pecuniário, envolvendo apenas prestações de fazer ou não fazer, como emitir documentos/notas fiscais, entregar declarações ou não prejudicar a fiscalização. Para o presente estudo importará a definição de obrigação principal.

Apesar do nascimento da obrigação tributária se dar com o fato gerador, o indivíduo apenas deverá efetuar o pagamento do respectivo tributo (obrigação principal) após ato formal do poder público determinando seu valor e dando ciência ao contribuinte.

### **3. CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Partimos da premissa de que o crédito tributário é “o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro” (CARVALHO, 2011, p. 499).

É nesse contexto que dispõe o art. 139 do Código Tributário Nacional: “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”, expondo que o crédito passa a existir a partir do surgimento da obrigação.

Pegando este gancho Luciano Amaro (2009) afirma que aquele deveria constituir-se juntamente com a obrigação, no momento da ocorrência do fato gerador, já que toda relação jurídica obrigacional, quando se inicia, cria um crédito e seu correspondente débito. Porém, o CTN condiciona a existência do crédito à realização do lançamento, mesmo que seja em caráter “homologatório”, conceito este que será melhor analisado adiante.

Nessa seara, Paulo de Barros Carvalho (2011) entende que o crédito tributário surge com a aplicação da regra-matriz de incidência do tributo, isto é, com a sua formalização através da produção de norma individual e concreta a partir da aplicabilidade da norma geral e abstrata, o que pode ser feito “tanto pela autoridade administrativa, por meio do lançamento

(art. 142 do CTN), quanto pelo próprio contribuinte, em cumprimento a normas que prescrevem deveres instrumentais (art. 150 do CTN)” (CARVALHO, 2011, p. 510).

Na verdade, para o jurista, esta norma individual e concreta gera a própria relação jurídica obrigacional (fato relacional) a partir de um fato jurídico tributário (fato gerador), sendo aquela obrigação formada pelo dever do sujeito passivo de recolher tributo (débito) e pelo direito do fisco de exigir o mencionado crédito.

Os dois autores, portanto, entendem que o crédito e a obrigação tributária nascem juntos, mas, para Amaro (2009), isso ocorre antes do lançamento, enquanto, para Carvalho (2011), ocorre concomitantemente a ele, discussão essa que será melhor explorada em outro tópico.

Já na concepção de Eduardo Sabbag (2020), em conformidade com o CTN em seu mencionado art. 139, primeiramente surge a obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador e o crédito se constitui, posteriormente, com o lançamento, momento no qual a relação jurídica passa a ser dotada de exigibilidade.

Diante das considerações feitas, confirma-se a ideia de crédito tributário como direito subjetivo do Fisco, porém, cuja constituição ocorre com o lançamento, nos parâmetros do último entendimento apontado.

## **4. LANÇAMENTO**

### **4.1. Conceito**

O lançamento tributário é caracterizado pelo art. 142 do CTN como sendo “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”.

No entanto, parece errôneo, sob a perspectiva de Luciano Amaro (2009), afirmar que este ato é tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, tendo em vista que ele é o próprio resultado da constatação daquele fato, entendimento este com o qual concordamos.

Ainda, “propor a aplicação da penalidade cabível” pressupõe que o lançamento engloba uma investigação para identificar a ocorrência de alguma infração e que, sendo o caso

de aplicação de penalidade, a autoridade fiscal apenas propõe a sanção para que outra autoridade a aplique. Entretanto, o lançamento tributário não envolve qualquer inquérito ou a figura de um funcionário incompetente.

Também, importante mencionar que o lançamento é inalterável, salvo ocorrência das hipóteses previstas no art. 145 do CTN: impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício, ou iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.

#### **4.2. ATO, PROCEDIMENTO OU NORMA?**

A qualificação dada pelo CTN ao lançamento parece equivocada para autores como Amaro (2009) que, primeiramente, enxerga aquele como um ato da autoridade e não como um procedimento, o que significaria a ocorrência de atos sucessivos e dirigidos em busca de um resultado, não sendo este o caso.

Tal ato é tido pelo jurista como administrativo e vinculado (obrigatório), isto é, o sujeito ativo deve realizar o lançamento quando a lei determinar e seguindo seus termos, sem margem para razões discricionárias de conveniência ou oportunidade.

Já Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 510) utiliza a terminologia ato jurídico administrativo simples e vinculado, “mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional”.

Entretanto, o mesmo jurista afirma que o lançamento poderia ser tratado como norma, procedimento ou ato a depender da escolha de quem lhe for analisar. Quanto à primeira hipótese, o lançamento seria um conjunto de disposições a regular o “desdobramento procedimental para a produção do ato”; quanto à segunda, seria uma “sucessão de atos praticados pela autoridade competente, na forma da lei”; quanto à terceira, seria o “resultado da atividade desenvolvida no curso do procedimento” (CARVALHO, 2011, p. 516).

Carvalho (2011) complementa dizendo que o mais coerente seria enxergar o lançamento como o último ato de um procedimento cuja finalidade é formalizar o crédito tributário, e as modalidades de lançamento, que serão estudadas adiante, seriam variáveis deste procedimento.

Diante do exposto, entendemos que o lançamento tributário é um ato administrativo vinculado que confere exigibilidade à obrigação tributária – quantificando-a e qualificando-a – e através do qual o crédito tributário se constitui e torna-se exigível, isto é, passa a ser cobrado administrativamente (SABBAG, 2020). Sendo assim, o sujeito passivo é notificado do lançamento, iniciando-se o prazo para pagamento e para eventual impugnação daquele.

### **4.3. NATUREZA JURÍDICA**

O entendimento acerca da natureza jurídica do lançamento é variável entre os tributaristas e se divide entre declaratória, a partir do qual o ato declara a existência ou inexistência de um direito, e constitutiva, quando ele cria, modifica ou extingue direitos.

Os que seguem a primeira corrente entendem que o lançamento declara o crédito tributário (direito subjetivo anteriormente consubstanciado na obrigação tributária), buscando a formalização do vínculo obrigacional. O autor Luciano Amaro (2009) é adepto desta corrente.

A segunda hipótese abarca a ideia a partir da qual o lançamento faz nascer a obrigação tributária e, conseqüentemente, o crédito tributário. O jurista Paulo de Barros Carvalho (2011) entende desta maneira.

No entanto, ainda existe uma terceira possibilidade que seria a natureza jurídica mista do ato: declaratória (da obrigação tributária) e constitutiva (do crédito tributário). Neste aspecto, a ocorrência do fato gerador origina a obrigação tributária e, posteriormente, o lançamento faz surgir o crédito tributário. Como já visto, o autor Eduardo Sabbag (2020) adota este posicionamento.

Ante o exposto, a natureza jurídica declaratória constitutiva do lançamento, cujo entendimento é majoritário, parece mais coerente com o que foi apresentado e discutido até o presente momento neste estudo.

### **4.4. MODALIDADES**

Há três espécies de lançamento previstas no CTN pensadas segundo o grau de participação do particular na sua realização: lançamento direto, de ofício ou ex officio (art. 149); lançamento misto ou por declaração (art. 147); lançamento por homologação ou auto lançamento (art. 150).

#### **4.4.1. Lançamento de ofício**

O lançamento de ofício é realizado, integralmente, pela autoridade administrativa, que determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo. São exemplos de tributos sujeitos a esta modalidade de lançamento o IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano) e o IPVA (Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores).

O art. 149 do CTN disciplina todas as hipóteses de lançamento de ofício e de revisão de ofício de lançamento anteriormente realizado:

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

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

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

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

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

#### **4.4.2. Lançamento por declaração**

No lançamento por declaração, o Fisco constitui o crédito tributário a partir de informações fornecidas pelo contribuinte por meio de declaração, como ocorre com o ITBI (Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis), o II (Imposto de Importação) e o IE (Imposto de Exportação).

Nesta hipótese, “só haverá lançamento quando a autoridade, à vista das informações contidas na declaração, efetivar, documentalmente, o ato de lançamento, do qual deve dar ciência ao sujeito passivo, a fim de tornar exigível o tributo” (AMARO, 2009, p. 358).

No lançamento por declaração cabe retificação da declaração – pelo contribuinte ou pela autoridade administrativa de ofício -, impugnação ao lançamento ou pedido de restituição do valor indevidamente recolhido. A retificação da declaração pelo sujeito passivo, se resultar em redução ou exclusão de tributo, deve ser apresentada antes da notificação do lançamento e deve ser demonstrado o erro contido na declaração.

#### **4.4.3. Lançamento por homologação**

Em se tratando do lançamento por homologação, pode ele ser visto como aquele realizado só pelo Fisco através da homologação da atividade exercida pelo obrigado ou como aquele que é realizado integralmente pelo particular (informação e pagamento), cabendo ao Fisco apenas homologar ou não a conduta do contribuinte. São exemplos desta espécie de tributo o IR (Imposto de Renda) e o ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação).

Tal modalidade está prevista no art. 150 do CTN<sup>3</sup>, cuja redação contraditória encontra críticas de Amaro (2009) com relação “ao dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”. Para ele o correto seria dizer que o pagamento se faz “sem prévio lançamento”, tendo em vista que o legislador aponta que o lançamento e, conseqüentemente, a constituição do crédito tributário ocorre apenas com a homologação. Ademais, ainda na visão do autor, o pagamento não é antecipado, na medida em que ele deve ocorrer na data apontada pela lei, criticando, assim, a ideia do CTN de antecipação em relação à constituição do crédito tributário, que para o Código se dá com o lançamento, e, portanto, com a homologação.

O § 1º do mesmo artigo expõe que o “pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento”. No entanto, como o próprio CTN enuncia, o crédito tributário nasce com o lançamento, que, neste caso, ocorre com a homologação. Portanto, não poderia o crédito se extinguir antes mesmo de ele existir. Além disso, a condição apontada pelo Código deveria ser de natureza suspensiva em relação à homologação, ficando a extinção suspensa até a sua ocorrência.

Sob a perspectiva de Paulo de Barros Carvalho (2011), o lançamento por homologação é realizado integralmente pelo particular (informação e pagamento), cabendo ao Fisco apenas homologar ou não a conduta do contribuinte. Dessa maneira, “a aplicação da regra-matriz de incidência fica a cargo do sujeito passivo” e “ocorrido o evento no mundo físico-social, encontrará ele nos textos no direito posto todas as informações necessárias à apuração do débito, bem como os prazos e demais condições em que a quantia apurada deva

---

<sup>3</sup> Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

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

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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.

ser recolhida aos cofres públicos” (CARVALHO, 2011, p. 588). Nesta hipótese, a constituição do crédito ocorre com a entrega da declaração pelo sujeito passivo.

Este entendimento foi, inclusive, simulado pelo Superior Tribunal de Justiça: "A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco." (Súmula 436, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010).

Nesse sentido, a apresentação pelo sujeito passivo da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF ou da Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, suprime a necessidade da constituição formal de crédito pelo Fisco podendo ser, em caso de não pagamento no prazo, imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exequível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte.

Ainda, a administração poderá realizar lançamento de ofício, no prazo decadencial convencional de cinco anos, em caso de ausência de pagamento ou quando for pago valor menor que o devido. E haverá prazo prescricional para cobrar a diferença, se existir, entre o valor declarado e o que foi efetivamente pago.

Para encerrar a análise deste instituto, se a homologação não ocorrer de forma expressa, prevê o CTN que será tácita se, dentro de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, a Fazenda Pública não se pronunciar, exceto se for comprovado dolo, fraude ou simulação.

## **5. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Após a conceituação acerca do crédito e lançamento tributários, é possível discutir a respeito da constituição definitiva daquele – que diverge da sua constituição, visto a diferença apontada pelo CTN -, cujo entendimento varia no mundo jurídico e cuja concepção marca o início do prazo prescricional, conforme dispõe o art. 174 do CTN.

Há juristas, como Hugo de Brito Machado (1993 apud AMARO, 2009) que consideram o lançamento definitivo apenas como aquele que não pode mais ser alterado por já ter observado as possibilidades do art. 145 do CTN. Neste caso, o prazo prescricional, que será melhor estudado adiante, teria início após a última decisão administrativa da qual não coubesse mais recurso.

Por outro lado, se o sujeito passivo não procurasse discutir o débito, a constituição definitiva do crédito tributário ocorreria com o fim do período no qual seria possível fazê-lo, sendo este de trinta dias na esfera administrativa federal: “A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.” (Art. 15, Decreto 7.235/72).

Essa também é a percepção de Eduardo Sabbag (2020, p. 324), o qual afirma que, para a contagem do lapso prescricional, “o termo a quo decorre do momento em que o crédito tributário se torna indiscutível, ou seja, quando não se admitir qualquer recurso administrativo a seu respeito.”

Em contrapartida, há autores, como Luciano Amaro (2009), que descartam a hipótese de haver uma constituição provisória e outra definitiva do crédito, mas sim que a “atividade administrativa definitiva” no processo de constituição deste crédito ocorre com a notificação do sujeito passivo quanto ao valor devido. A partir deste momento, portanto, passaria a correr a prescrição.

O jurista Paulo de Barros Carvalho (2011) compartilha a ideia da definitividade estar associada à notificação válida do contribuinte acerca do lançamento. Porém, em relação ao início do prazo prescricional, o autor acredita que, naquele momento, a Fazenda ainda não está investida da titularidade da ação de execução (cobrança) e que, por isso, a solução seria prorrogar o início da contagem do prazo prescricional para o término da exigibilidade administrativa, ou seja, o fim do período concedido para pagamento do tributo, que coincide com o encerramento do prazo para impugnação de créditos tributários da União, ambos de trinta dias: “Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento” (Art. 160, CTN).

Nesse sentido, prescreve o tema 903 do STJ (REsp 1.320.825, 1ª Seção, julgado em 10/08/2016, DJe 17/08/2016) “A notificação do contribuinte para o recolhimento do IPVA perfectibiliza a constituição definitiva do crédito tributário, iniciando-se o prazo prescricional para a execução fiscal no dia seguinte à data estipulada para o vencimento da exação.” O mesmo se aplica ao IPTU, ambos com lançamento de ofício, cuja constituição do crédito deste ocorre desde o momento no qual há o envio do carnê para o endereço do contribuinte (REsp 1.641.011, 1ª Seção, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018) – tema repetitivo 980 STJ.

Já o autor Zelmo Denari (1991 apud AMARO, 2009) relaciona a constituição definitiva do crédito com a sua inscrição em dívida ativa, sendo esta tese minoritária.

Diante do exposto, tende-se a aceitar a segunda posição, na qual a constituição definitiva do crédito tributário se dá com a notificação válida, comunicação ou ciência do contribuinte. Caso contrário, ao adotar a primeira posição, cuja definitividade estaria atrelada à irrecorribilidade, se aceitaria a ideia de que qualquer ato administrativo ou judicial passível de impugnação seria provisório até decisão irrecorrível, e não é isso que se verifica na prática. Portanto, a possibilidade de impugnação do lançamento não retira da constituição do crédito o seu caráter definitivo.

Já no caso do lançamento por homologação, a constituição definitiva do crédito tributário ocorrerá quando houver ato de formalização praticado pelo contribuinte, ou seja, a entrega da declaração, conforme entendimento do STJ (temas repetitivos 96 e 97), que corrobora a Súmula 436 da mesma corte:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. 1. Nos casos em que o contribuinte declara o débito do ICMS por meio da Guia de Informação e Apuração (GIA), considera-se constituído definitivamente o crédito tributário a partir da apresentação dessa declaração perante o Fisco. A partir de então, inicia-se a contagem do prazo de cinco anos para a propositura da execução fiscal. 2. Recurso especial desprovido. (REsp 437363/SP, 1ª T., Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 19.04.2004)

## **6. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Por disposição do art. 113, § 1º, do CTN, sabe-se que o crédito se extingue juntamente com a obrigação principal.

No entanto, há obrigações tributárias que desaparecem antes do nascimento do crédito pelo lançamento, por efeito, por exemplo, da decadência, pela qual o fisco perde o direito de lançar, não cabendo dizer que a extinção é do crédito tributário e sim da própria obrigação.

Ainda, há casos nos quais não existe obrigação, em decorrência de decisões administrativas ou judiciais definitivas que declararam a inexistência daquela. Entretanto, nesta hipótese, “não há desconstituição de direito subjetivo, mas declaração de inexistência desse direito” (AMARO, 2009, p. 387), o que significa dizer que, apesar da ausência de obrigação, não há extinção do direito material do Fisco de receber uma prestação pecuniária.

Feita esta breve exposição, cabe mencionar que as modalidades de extinção do crédito tributário estão previstas no art. 156 do CTN e no seu inciso V se encontra a prescrição, instituto jurídico que será tratado a seguir.

## **6.1. PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA**

“A prescrição tributária é o fato jurídico que implica a perda do direito de ajuizamento da ação de execução fiscal.” (SABBAG, 2020, p. 322)

Segundo o art. 146 da Constituição Federal de 1988, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre prescrição tributária, sendo esta norma o Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar pela Carta Magna.

Dessa maneira, o § 3º do art. 2º da Lei 6830/80 (Lei de Execução Fiscal), o qual dispõe que a inscrição do débito em dívida ativa suspende o prazo prescricional em cento e oitenta dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de terminar aquele prazo, não tem aplicabilidade em matéria tributária, pois se trata de lei ordinária.

Nesse sentido entende os nossos Tribunais:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO ART. 535 DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. ART. 2º, § 3º, DA LEI 6.830/80. SUSPENSÃO POR 180 DIAS. NORMA APLICÁVEL SOMENTE ÀS DÍVIDAS NÃO TRIBUTÁRIAS. 1. Nestes autos são incontroversos os

seguintes fatos: a) em junho de 2002, a Comissão de Valores Mobiliários ajuizou a execução fiscal para a cobrança de créditos tributários; b) os fatos geradores ocorreram entre janeiro de 1992 e outubro de 1994, tendo a notificação do débito ocorrido em 1996; c) a inscrição em dívida ativa deu-se em dezembro de 2001(...) 3. A Corte Especial, no julgamento da AI no Ag 1.037.765/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, acolheu por maioria o incidente para reconhecer a inconstitucionalidade, em relação aos créditos tributários, do § 3º do art. 2º da Lei n. 6.830/80, ressaltando que tal reconhecimento da inconstitucionalidade deve ser parcial, sem redução de texto, visto que tal dispositivo legal preserva sua validade e eficácia em relação a créditos não tributários objeto de execução fiscal. (REsp 1326094/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/08/2012, DJe 22/08/2012)

### 6.1.1 Contagem do prazo prescricional

O prazo prescricional para a propositura de ação de execução do crédito tributário é de cinco anos a partir da sua constituição definitiva (art. 174, CTN).

A discussão está pautada, como foi observado, no momento da constituição definitiva deste crédito e acabamos por entender que ele será o da notificação do lançamento ao contribuinte, momento este correspondente, por exemplo, ao envio do carnê do IPTU ao endereço do contribuinte, conforme entendimento sumulado pelo STJ (Súmula 397, Primeira Seção, julgado em 23/09/2009, DJe 7.10.2009, ed. 455).

Em um segundo momento, por entendimento de Carvalho (2011), Sabbag (2020) e dos Tribunais Superiores, o início da contagem do prazo prescricional se dá, posteriormente, com o fim do prazo de trinta dias concedido pela Administração para o pagamento voluntário (art. 160, CTN).

Ou, então, o início da contagem do lapso prescricional ocorre com o término do período para discussão do crédito tributário, sendo este também de trinta dias na esfera administrativa federal, ou com a última decisão administrativa da qual não cabe mais recurso – notificação do julgamento definitivo da impugnação ao crédito (art. 15, Decreto 7.235/72).

Nesse sentido, corrobora a Súmula 622 do STJ:

A notificação do auto de infração faz cessar a contagem da decadência para a constituição do crédito tributário; exaurida a instância administrativa com o decurso do prazo para a impugnação ou com a notificação de seu julgamento definitivo e esgotado o prazo concedido pela Administração para o pagamento voluntário, inicia-

se o prazo prescricional para a cobrança judicial. (Súmula 622, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/12/2018, DJe 17/12/2018)

Já no caso do lançamento por homologação, a constituição definitiva do crédito tributário, conforme exposto no tópico correspondente a esta discussão, ocorrerá quando houver a entrega da declaração pelo contribuinte.

No entanto, o marco inicial da contagem do lapso prescricional, para a possível cobrança do tributo corretamente declarado e não pago, será a data de vencimento constante na declaração, segundo entendimento do jurista Paulo de Barros Carvalho (2011) e do STJ (tema repetitivo 383):

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO DE O FISCO COBRAR JUDICIALMENTE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO POR ATO DE FORMALIZAÇÃO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE (IN CASU, DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS). PAGAMENTO DO TRIBUTO DECLARADO. INOCORRÊNCIA. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DECLARADA. PECULIARIDADE: DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS QUE NÃO PREVÊ DATA POSTERIOR DE VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, UMA VEZ JÁ DECORRIDO O PRAZO PARA PAGAMENTO. CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL A PARTIR DA DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. (EREsp 1.120.295/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/05/2010, DJe 21/05/2010)

### **6.1.2. Interrupção da prescrição**

Quando se fala em interromper o lapso prescricional, se pensa em cessar a contagem e, ao retomar, começar tudo novamente.

Como marcos desta possível interrupção estão o despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; o protesto judicial; qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; ou qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor (art. 174, p.u., inc. I-IV, CTN).

No primeiro caso, fica claro que o simples despacho interrompe a prescrição, sendo desnecessária a efetivação da citação. Nesta possibilidade, a interrupção retroage à data de propositura da execução. Ademais: “Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência” (Súmula 106, CORTE ESPECIAL, julgado em 26/05/1994, DJ 03/06/1994, p. 13885).

Já o protesto judicial “somente se verifica adequado se o Fisco estiver impossibilitado de ajuizar a execução fiscal, na iminência de restar configurada a prescrição” (SABBAG, 2020, p. 327). Aplica-se no que couber ao protesto judicial o disposto no art. 726 do Código de Processo Civil<sup>4</sup>.

A terceira hipótese se refere a atos cuja intenção é receber o pagamento do tributo. No entanto, tendo em vista que o CTN é de 1966 e a Lei de Execução Fiscal, de 1980, o inciso III do art. 174, p.u. não tem mais aplicabilidade, pois ao Estado basta ajuizar a execução e por cautela o protesto.

Por fim, o último inciso do art. 174, p.u., tem como exemplos o requerimento reconhecendo o débito e pedindo compensação; a declaração escrita; o pedido de parcelamento - se for descumprido, a prescrição volta a contar do descumprimento. No entanto, em se tratando do parcelamento, este deverá passar pela anuência e, portanto, reconhecimento do débito pelo devedor, não configurando causa interruptiva da contagem da prescrição o parcelamento de ofício pela Fazenda Pública (Tema Repetitivo 980 do STJ).

### 6.1.3. Suspensão do prazo prescricional

Diferentemente da interrupção, na suspensão, a “contagem fica suspensa durante o período de duração da causa suspensiva, continuando a fluir após o término desta” (SABBAG, 2020, p. 328).

---

<sup>4</sup> Art. 726. Quem tiver interesse em manifestar formalmente sua vontade a outrem sobre assunto juridicamente relevante poderá notificar pessoas participantes da mesma relação jurídica para dar-lhes ciência de seu propósito. § 1º Se a pretensão for a de dar conhecimento geral ao público, mediante edital, o juiz só a deferirá se a tiver por fundada e necessária ao resguardo de direito.

§ 2º Aplica-se o disposto nesta Seção, no que couber, ao protesto judicial.

Suspensão do prazo prescricional é diverso de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pois durante esta a Fazenda fica impossibilitada de cobrar administrativamente do sujeito passivo o tributo, enquanto naquela fica suspenso o lapso temporal que o Fisco possui para propor ação judicial executando o crédito tributário em face do contribuinte.

Dentre as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário estão a moratória; o depósito do seu montante integral; as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; a concessão de medida liminar em mandado de segurança; a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; e o parcelamento (art. 151, CTN).

Para Paulo de Barros Carvalho (2011), podem coincidir a suspensão do prazo prescricional e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, no caso da moratória, do depósito de montante integral do crédito e da concessão de medida liminar em mandado de segurança, contanto, logicamente, que a suspensão da exigibilidade ocorra quando a contagem do prazo prescricional já tiver se iniciado.

Nesse contexto, os nossos Tribunais entendem que a concessão de liminar ou tutela antecipada em ação ajuizada pelo contribuinte, suspende, além da exigibilidade do crédito tributário, também o prazo prescricional, cuja contagem é retomada caso a liminar/tutela seja revogada, suspensa ou cassada:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. DENEGAÇÃO DA ORDEM. RETOMADA DO PRAZO PRESCRICIONAL. 1. Revogada, suspensa ou cassada a medida liminar ou denegada a ordem, pelo juiz ou pelo Tribunal, nada impede a Fazenda Nacional de obter a satisfação do crédito tributário, retomando-se o curso do lapso prescricional, ainda que penda de exame recurso desprovido de eficácia suspensiva ou de provimento acautelatório, se não concorre outra causa de suspensão prevista no artigo 151 do Código Tributário Nacional. 2. Embargos de divergência acolhidos. (EREsp 449.679/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/12/2010, DJe 01/02/2011)

TRIBUTÁRIO. CAUSA SUSPENSIVA DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. PRAZO PRESCRICIONAL. RETOMADA. TRÂNSITO EM JULGADO. DESNECESSIDADE. 1. A Primeira Seção do STJ firmou a orientação de que desnecessário se aguardar o trânsito em julgado da ação para a retomada do curso do prazo prescricional do Fisco quando afastados os motivos que deram ensejo à suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Precedente: EAREsp 407.940/RS, Rel. Ministro Og Fernandes, Primeira Seção, DJe 29/05/2017. 2. Agravo interno não

provido. (AgInt no AgInt nos EDcl no REsp 1275268/DF, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/08/2019, DJe 16/08/2019)

Em contrapartida, o autor Aliomar Baleeiro (1992 apud AMARO, 2009) entende que as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário suspendem apenas a exigibilidade e não a prescrição, com exceção da moratória (dilação de prazo de pagamento).

Entendemos, portanto, pela possibilidade de suspensão do prazo prescricional, sendo esta, em alguns casos, coincidente com a da exigibilidade do tributo.

## **7. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

No presente artigo, foi abordada a temática da constituição do crédito tributário, desde a obrigação tributária, realização do lançamento, até a sua constituição definitiva para fins de contagem do lapso prescricional.

Nesse contexto, a obrigação tributária é uma relação jurídica que envolve uma prestação por parte do sujeito passivo (contribuinte) em face do sujeito ativo (Fisco) de dar quantia referente a pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (obrigação principal), ou de fazer/não fazer (obrigação acessória) no tocante a emitir documentos fiscais, entregar declarações ou não prejudicar a fiscalização.

Cabe no conceito de crédito tributário, portanto, o direito subjetivo que possui o sujeito ativo de exigir o objeto prestacional da obrigação principal.

O referido direito surge com o lançamento, definido como ato administrativo vinculado e de natureza declaratória (da obrigação principal) e constitutiva (do crédito tributário).

Quanto à constituição definitiva do crédito, ela ocorre com a notificação do contribuinte (lançamento de ofício) ou com a entrega da declaração pelo sujeito passivo (lançamento por homologação).

Já o início do prazo prescricional coincide com o dia seguinte ao vencimento estipulado pela Administração para o pagamento voluntário ou para discussão do crédito, ou com o julgamento da sua impugnação administrativa.

O prazo prescricional é de cinco anos para o ajuizamento de ação de execução do crédito tributário, em caso de ausência de pagamento, e poderá ser interrompido pelas causas do art. 174, p.u., do CTN, bem como suspenso, a título de exemplo, pela concessão de liminar ou tutela antecipada.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2009. 512 p.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Decreto n.º 70.235 de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 07 mar. 1972. P. 1923. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm)>. Acesso em: 08 set. 2020.

BRASIL. Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 out. 1966. P. 12452. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 16 mai. 1966.

BRASIL. Lei n.º 6.830 de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 24 set. 1980. P. 19051. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm)>. Acesso em: 10 jul. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 106**. Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não

justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010\\_7\\_capSumula106.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_7_capSumula106.pdf)>. Acesso em: 10 jul. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 397**. O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2013\\_37\\_capSumula397.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2013_37_capSumula397.pdf)>. Acesso em: 08 set. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 436**. A entrega de declaração pelo contribuinte pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2017\\_42\\_capSumula436-440.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2017_42_capSumula436-440.pdf)>. Acesso em: 08 set. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 622**. A notificação do auto de infração faz cessar a contagem da decadência para a constituição do crédito tributário; exaurida a instância administrativa com o decurso do prazo para a impugnação ou com a notificação de seu julgamento definitivo e esgotado o prazo concedido pela Administração para o pagamento voluntário, inicia-se o prazo prescricional para a cobrança judicial. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2018\\_48\\_capSumulas622.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2018_48_capSumulas622.pdf)>. Acesso em: 08 set. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Ementa**. REsp nº 1101728 / SP, RECURSO ESPECIAL 2008/0244024-6. Ministro Relator TEORI ALBINO ZAVASCKI (1124). Órgão julgador S1 – PRIMEIRA SEÇÃO. Data do julgamento: 11/03/2009. DJe 23/03/2009. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=200802440246.REG>>. Acesso em: 08 set. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Ementa**. REsp nº 1120295 / SP, RECURSO ESPECIAL 2009/0113964-5. Ministro Relator LUIZ FUX (1122). Órgão julgador S1 – PRIMEIRA SEÇÃO. Data do julgamento: 12/05/2010. DJe 21/05/2010. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?repetitivos=JULGADO+E+CONFORME>>

+E+%22RECURSOS+REPETITIVOS%22&processo=1120295&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 08 set. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Ementa.** EREsp nº 449679 / RS, EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL 2010/0031018-7. Ministro Relator HAMILTON CARVALHIDO (1112). Órgão julgador S1 – PRIMEIRA SEÇÃO. Data do julgamento: 13/12/2010. DJe 01/02/2011. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1028803&num\\_registro=201000310187&data=20110201&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1028803&num_registro=201000310187&data=20110201&formato=PDF)>. Acesso em: 08 set. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Ementa.** REsp nº 1326094 / PE, RECURSO ESPECIAL 2012/0108911-2. Ministro Relator MAURO CAMPBELL MARQUES (1141). Órgão julgador T2 – SEGUNDA TURMA. Data do julgamento: 16/08/2012. DJe 22/08/2012. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1326094&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 08 set. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Ementa.** REsp 1.320.825 / RJ, RECURSO ESPECIAL 2012/0083876-8. Ministro Relator GURGEL DE FARIA. Órgão julgador S1 – PRIMEIRA SEÇÃO. Data do julgamento: 10/08/2016. DJe 17/08/2016. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1529020&num\\_registro=201200838768&data=20160817&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1529020&num_registro=201200838768&data=20160817&formato=PDF)>. Acesso em: 08 set. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Ementa.** REsp nº 1.641.011 / PA, RECURSO ESPECIAL 2016/0313842-4. Ministro Relator NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. Órgão julgador T1 – PRIMEIRA TURMA. Data do julgamento: 14/11/2018. DJe 21/11/2018. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?repetitivos=JULGADO+E+CONFORME+E+%22RECURSOS+REPETITIVOS%22&processo=1641011&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 08 set. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Ementa.** AgInt no AgInt nos EDcl no REsp nº 1275268 / DF, AGRAVO INTERNO NO AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE

DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL 2011/0183221-7. Ministro Relator SÉRGIO KUKINA (1155). Órgão julgador T1 - PRIMEIRA TURMA. Data do julgamento: 13/08/2019. DJe 16/08/2019. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1275268&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 08 set. 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2011. 998 p.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020. 583 p.

Submetido em 22.09.2020

Aceito em 02.02.2021