

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**

**CAROLINE TEIXEIRA MENDES**

**DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NOS TRIBUTOS SUJEITOS AO  
LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO**

**CURITIBA  
2009**

**CAROLINE TEIXEIRA MENDES**

**DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NOS TRIBUTOS SUJEITOS AO  
LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO**

Dissertação apresentada ao curso de Pós-Graduação em Direito, Área de Concentração em Direito do Estado, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof<sup>a</sup> Dra. Betina Treiger  
Gruppenmacher.

**CURITIBA  
2009**

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

### Catálogo na Publicação

---

MENDES, Caroline Teixeira.

Decadência e prescrição nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Orientadora: Betina Treiger Gruppenmacher. – Curitiba, 2009.

226fl.

Dissertação (Mestrado – Programa de Pós-Graduação em Direito. Área de Concentração: Direito do Estado – Programa de Direito do Estado)

1. Crédito tributário. 2. Prazos. 3. Repetição de Indébito.  
4. Lançamento por homologação. I. Título.

CDD

---

## TERMO DE APROVAÇÃO

**CAROLINE TEIXEIRA MENDES**

### **DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO**

**Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito – Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte Banca Examinadora:**

Orientador: \_\_\_\_\_

Prof<sup>a</sup> Dra. Betina Treiger Gruppenmacher  
Setor de Ciências Jurídicas – UFPR

\_\_\_\_\_  
Prof. Dr. Egon Bockman Moreira  
Setor de Ciências Jurídicas – UFPR

\_\_\_\_\_  
Prof. Dr. Paulo Caliendo  
Setor de Ciências Jurídicas – PUC/RS

Curitiba, 14 de agosto de 2009.

***Dedicatória:***

*Aos meus pais, Cleverson e Berenice, e ao meu marido, Guilherme.*

***Agradecimentos:***

*Ao meu marido, Guilherme,  
por sempre me incentivar e me fazer acreditar que sou capaz.*

*Ao meu pai, Cleverson,  
por me ensinar a amar o direito e a buscar o caminho do que é justo e razoável.*

*Ao meu irmão, Marcelo,  
pelos ensinamentos jurídicos, apoio e compreensão com a minha ausência no trabalho.*

*À Professora Betina Grupenmacher,  
pela orientação e especialmente pela oportunidade de fazer este estudo.*

## RESUMO

O presente estudo objetivou expor e analisar a doutrina e a jurisprudência acerca da decadência e da prescrição nos tributos sujeitos ao “lançamento por homologação”, e definir os *dies a quo*, a extensão e os critérios de contagem de seus prazos. Apesar de o tema já ser pesquisado e discutido há bastante tempo, ainda possui muitos pontos controvertidos e nebulosos. Um dos mais polêmicos refere-se ao termo inicial do prazo decadencial para a Fazenda efetuar o lançamento quando o sujeito passivo não cumpre o seu dever de recolher o tributo independentemente de ato da autoridade fiscal. Neste caso, apoiou-se a tese que diz ser a data do fato tributário, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN. Observou-se também acentuada controvérsia quanto à possibilidade de prescrição intercorrente na execução ou no processo administrativo fiscal, tendo-se verificado que somente naquele caso (execução) há disposição legal permitindo o seu reconhecimento sempre que a Fazenda permaneça inerte por mais de 5 (cinco) anos. Em relação à decadência do direito do sujeito passivo à repetição de indébito, destacou-se a não aplicabilidade, retroativa e prospectiva, da interpretação proposta no artigo 3º da LC 118/05, pois não se coaduna com os dispositivos do CTN que regulamentam a matéria (arts. 156, VII e 150, §§ 1º e 4º), devendo, portanto, prevalecer a exegese de que o início deste fluxo decadencial se dá com a homologação do pagamento ou com o decurso do prazo para tanto. Percebeu-se também que a declaração de inconstitucionalidade da lei tributária pode reabrir este prazo. Nestas situações destacadas e em todas as demais apontadas na dissertação, buscou-se identificar qual das teses defendidas pelos estudiosos da matéria se revelava mais condizente com o objetivo maior das normas decadenciais e prescricionais, que se demonstrou ser o de promover a certeza e a segurança jurídica por meio da estabilização das relações jurídicas com o passar do tempo.

**Palavras-chaves:** Decadência. Prescrição. Prazos. Crédito Tributário. Repetição de Indébito. Lançamento por Homologação.

## ABSTRACT

The purpose of this study was to expound and analyse the doctrine and jurisprudence regarding the lapsing and prescription of taxes subject to “assessment by homologation”, and to define the *dies a quo*, the extent and the criteria for calculating their due date. Despite extensive study and discussion of the question over time, it is still unclear and subject to continued debate and controversy. One key and as yet unanswered question relates to the initial term of the lapse period for the Inland Revenue to make the assessment in a situation where the debtor fails in his/her obligation to pay the tax regardless of taxation authority action. In this case we supported the thesis that affirms that the date is the taxable event, as per paragraph 4, article 150, of the National Taxation Code. An additional area of uncertainty relates to the possibility of inter-current prescription during execution or during the administrative taxation procedure, whereby it was determined that only in the former case (execution) is there legal provision allowing its recognition in circumstances where the Inland Revenue remains inactive for more than 5 (five) years. On the question of the lapse of the debtor’s right to claim the amount is not due, the non-availability of this remedy, whether retroactive or prospective, was highlighted by the interpretation of article 3 of Complementary Law 118/05, which is inconsistent with the provisions of the National Taxation Code that regulate the matter (article 156, item VII and article 150, paragraphs 1 and 4): accordingly, we took the view that the correct interpretation was that the start of the lapse period begins with the homologation of payment or when the due date for homologation has lapsed. It was also noted that making a plea that the tax law is unconstitutional, can reopen this period. In the situations highlighted above and in the others dealt with in the dissertation, we sought to identify which of the interpretations put forward by scholars who have studied the subject are the most persuasive and consistent with the overall objective of the norms on lapsing and prescription: promoting juridical certainty and security through the stabilization of juridical relations over time.

**Keywords:** Lapse. Prescription. Terms. Due dates. Tax credit. Undue charge. Assessment by homologation.



## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 QUESTÕES FUNDAMENTAIS E INTRODUTÓRIAS AO ESTUDO DA DECADÊNCIA E DA PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIAS .....	12
2.1 ALGUNS ASPECTOS SOBRE A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA .....	12
2.2 INCIDÊNCIA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	16
2.2.1 Teoria da Incidência Automática e Infalível .....	16
2.2.2 Teoria de Paulo de Barros Carvalho .....	18
2.2.3 Nossa Posição.....	20
2.3 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA: OBRIGAÇÃO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	23
2.4 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO .....	28
2.4.1 Natureza Jurídica.....	31
2.4.2 Eficácia .....	37
2.4.3 Modalidades .....	44
2.4.4 O Chamado “Lançamento Por Homologação” .....	46
2.4.4.1 Natureza jurídica da atividade do sujeito passivo.....	46
2.4.4.2 Natureza jurídica e objeto da homologação .....	52
2.4.4.3 Necessidade de emissão de notificação .....	56
2.5 INDÉBITO TRIBUTÁRIO .....	60
3 ASPECTOS GERAIS SOBRE A DECADÊNCIA E A PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....	63
3.1 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.....	63
3.2 DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO CIVIL BRASILEIRO E OS LIMITES DE SUA INFLUÊNCIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO .....	66
3.3 COMPETÊNCIA LEGISLATIVA .....	72
3.4 REGULAMENTAÇÃO LEGAL TRIBUTÁRIA.....	77
3.4.1 Código Tributário Nacional .....	78
3.4.2 Lei 6.830/80 .....	80
3.4.3 Lei 8.212/91 .....	82
3.4.4 Decreto 20.910/32 .....	84
3.5 PROPRIEDADES DA DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA .....	85
3.6 PROPRIEDADES DA PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA .....	96
3.7 REGRAS GERAIS PARA A DEFINIÇÃO DA LEI APLICÁVEL .....	103
4 DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA .....	108
4.1 NORMAS DE DECADÊNCIA DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO OU POR DECLARAÇÃO .....	108
4.1.1 Norma do artigo 173, inciso I, do CTN .....	108
4.1.2 Norma do artigo 173, inciso II, do CTN .....	109

4.1.3	Parágrafo único do artigo 173 do CTN .....	112
4.2	NORMAS DE DECADÊNCIA DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.....	115
4.2.1	Pagamento insuficiente .....	117
4.2.2	Ausência de pagamento.....	119
4.2.3	Dolo, fraude ou simulação.....	123
4.2.4	Tese do Superior Tribunal de Justiça dos dez anos de decadência .....	127
4.2.5	Norma do parágrafo único do artigo 149 do CTN.....	129
4.2.6	Hipótese em que há suspensão da exigibilidade do crédito nos termos do artigo 151 do CTN.....	131
5	PRESCRIÇÃO DO DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA.....	135
5.1	PRESCRIÇÃO DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.....	139
5.2	INTERRUPÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL .....	141
5.2.1	Citação pessoal e despacho que a ordenar .....	143
5.2.2	Protesto judicial .....	147
5.2.3	Qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor .....	150
5.2.4	Ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor .....	152
5.3	SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL .....	153
5.4	PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE .....	155
5.4.1	Executivo Fiscal.....	155
5.4.2	Processo administrativo.....	159
6	DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO DO DIREITO DO SUJEITO PASSIVO.....	166
6.1	NORMA DECADENCIAL DO INCISO I DO ARTIGO 168 DO CTN .....	167
6.1.1	Interpretação do artigo 168, I, do CTN antes da LC 118/05.....	168
6.1.2	Interpretação do artigo 168, I, do CTN depois da LC 118/05 .....	171
6.1.2.1	Da inaplicabilidade retroativa do artigo 3º da LC 118/05.....	172
6.1.2.1.1	As chamadas leis interpretativas e o ordenamento jurídico brasileiro.....	172
6.1.2.1.2	Da impossibilidade de se admitir a LC 118/05 como lei interpretativa retroativa .....	177
6.1.2.2	Da inaplicabilidade prospectiva do artigo 3º da LC 118/05 .....	183
6.2	NORMA DECADENCIAL DO INCISO II DO ARTIGO 168 DO CTN .....	187
6.3	NORMA DECADENCIAL APLICÁVEL EM CASO DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA .....	188
6.4	NORMA PRESCRICIONAL DO ARTIGO 169 DO CTN .....	198
6.4.1	Interrupção prevista no parágrafo único do artigo 169 do CTN.....	201
7	CONCLUSÃO .....	204
	REFERÊNCIAS .....	212

## 1 INTRODUÇÃO

A prescrição e a decadência no Direito Tributário, mesmo se tratando de um tema que vem sendo debatido há bastante tempo, ainda é atual e merecedor de profunda pesquisa. Não porque aqueles que se dedicaram ao seu estudo não o fizeram de forma satisfatória, mas porque, além de se tratar de uma matéria extremamente complexa e extensa, sofreu importantes mudanças legislativas nos últimos anos.

Não são poucos os pontos que geram controvérsia tanto no âmbito acadêmico, quanto no jurisprudencial. Aqueles que vêm acompanhando a evolução da doutrina e das decisões dos tribunais pátrios, especialmente do Superior Tribunal de Justiça, são testemunhas dos problemas enfrentados para se definir os critérios de contagem dos prazos decadenciais e prescricionais, sobretudo nos tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação, cuja regulamentação, por si só, já gera bastante polêmica no direito tributário.

Tais incertezas geram insegurança à sociedade como um todo, pois tanto a Fazenda como os sujeitos passivos têm dificuldades em definir ao certo até quando podem exercer seus direitos. Para os sujeitos passivos a situação ainda é mais grave, na medida em que, além de terem de analisar e interpretar grande quantidade de legislações complexas para identificar o fato tributário, calcular o valor do tributo e recolhê-lo independentemente de prévia manifestação da autoridade administrativa, não sabem exatamente até quando podem ser surpreendidos com uma fiscalização tributária. O que se verifica é que as indefinições e dúvidas quantos aos referidos prazos prejudicam a própria finalidade para a qual eles foram criados: promover a segurança, a certeza e a estabilidade das relações jurídicas.

Isso tudo demonstra não só a relevância, mas a necessidade de se continuar investigando e discutindo a matéria. E é justamente para buscar proporcionar alguma contribuição que se propõe o presente trabalho, o qual tem por objetivo expor e analisar os diversos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da decadência e da prescrição dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação e, a partir disso, procurar concluir, quais são os *dies a quo*, a extensão e os critérios de contagem dos referidos prazos, tanto em face da Fazenda como do sujeito passivo.

Para tanto, inicialmente será oportuno fazer algumas observações sobre a norma jurídica, principalmente no que se refere à sua composição formal (aspecto estático) e ao modo de seu funcionamento (aspecto dinâmico), cuja compreensão é preliminar à fixação das hipóteses e conseqüências das normas decadenciais e prescricionais.

Em seguida, considerando que a decadência e a prescrição são formas de extinção do crédito tributário, cabe verificar o modo e em que momento este se constitui e se torna exigível. Também é conveniente estudar o lançamento tributário, fundamentalmente porque a sua emissão ou necessidade de emissão é fator determinante no fluxo dos referidos prazos.

Feitas estas explanações iniciais no primeiro capítulo, passar-se-á à exposição dos aspectos gerais da decadência e da prescrição no direito tributário, o que inclui a sua fundamentação constitucional, a competência para legislar a respeito, os dispositivos legais que tratam da matéria e as regras para a definição da lei aplicável no tempo. Também serão feitos neste segundo capítulo breves comentários a respeito da decadência e da prescrição no direito civil, bem como da necessidade de se limitar a sua influência no âmbito tributário.

Os outros 3 (três) capítulos serão dedicados à análise específica das normas decadenciais e prescricionais aplicáveis aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, iniciando-se pelas que atingem o direito ao crédito tributário da Fazenda Pública, para depois verificar as que alcançam o direito do sujeito passivo tributário à restituição do que tiver recolhido indevidamente.

## 2 QUESTÕES FUNDAMENTAIS E INTRODUTÓRIAS AO ESTUDO DA DECADÊNCIA E DA PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIAS

### 2.1 ALGUNS ASPECTOS SOBRE A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Consoante a Teoria Pura de Kelsen, o Direito é um sistema de normas que regulam o comportamento humano. E a unidade deste sistema é constituída pelo fato de todas elas terem o mesmo fundamento de validade: a norma denominada hipotética fundamental. Segundo a sua teoria, a ordem jurídica é a construção escalonada de normas, de modo que uma retira o seu fundamento de validade de outra que, perante ela, é tida como superior. Assim, a regra tida como inferior será válida se estiver em conformidade com a superior, a qual, por sua vez, deve ter sua validade conferida por outra regra que lhe é superior e assim por diante, até que se chegue à norma superior última (norma fundamental). Esta é considerada a garantia de validade de todo o sistema, muito embora esteja fora da ordem jurídica, pois não é uma norma positiva, mas pressuposta, não havendo como provar ou explicar a sua existência.<sup>1</sup>

Na Teoria Pura de Kelsen verifica-se também que as normas jurídicas podem ser classificadas em gerais e individuais. As primeiras são veiculadas por meio de lei (ex: aquele que causar dano a outrem, deve indenizá-lo), e as individuais, são as postas através das decisões jurisdicionais e das resoluções administrativas, ou seja, aquelas que num caso concreto prescrevem, por exemplo, que um determinado indivíduo “A” deve indenizar o prejuízo por ele causado a outro indivíduo determinado “B”.<sup>2</sup> Consoante a Teoria de Kelsen, portanto, o sistema do direito posto

---

<sup>1</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 5, 215. Consoante Paulo de Barros Carvalho (**Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 56), “A descoberta da norma fundamental por Hans Kelsen é o postulado capaz de dar sustentação à Ciência do Direito, demarcando-lhe o campo especulativo e atribuindo unidade ao objeto de investigação. A norma hipotética fundamental, entretanto, não se prova, nem se explica. É uma proposição axiomática, que se toma sem discussão de sua origem genética, para que seja possível edificar o conhecimento científico de determinado direito positivo. Ele dá legitimidade à Constituição, não cabendo cogitações de fatos que a antecedam. Com ela se inicia o processo derivado e nela se esgota o procedimento de fundamentação. É fruto de um artifício do pensamento humano [...]”.

<sup>2</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, *op. cit.*, p. 129.

pode ser visto como uma pirâmide que tem no ápice a norma imaginária fundamental, e na base, as regras individuais e concretas.

No entender do jurista austríaco a norma jurídica tem o condão de transformar um fato do mundo natural em um ato jurídico. Isto porque qualquer fato, antes de ter significação jurídica, realiza-se no espaço e no tempo, exteriorizando-se no mundo real. Se tal fato coincidir com o conteúdo da norma, poderá ser atribuído a ele um significado jurídico.<sup>3</sup>

No mesmo sentido, Pontes de Miranda esclarece que as regras jurídicas definem o que é e o que não é jurídico, isto é, elegem os fatos que interessam ao mundo jurídico, e sobre eles edita regras, as quais, ao incidirem, terão o condão de transformá-los em fatos jurídicos e, portanto, inseri-los no mundo jurídico. Este, segundo o autor, muito embora busque uma realização no plano concreto (adaptação social) e incida sobre fatos concretos, não tem existência física; constituindo-se só de pensamentos, criado pelo intelecto do homem.<sup>4</sup>

Alfredo Augusto Becker acrescenta que as realidades jurídicas, por nascerem, viverem e morrerem no mundo dos pensamentos, estão fora do campo das percepções visuais e auditivas, gustativas e tácteis. Mas, uma vez que os fatos perceptíveis são materiais, aos quais a realidade jurídica imprime um determinismo artificial, pode-se provar a existência da realidade jurídica, provando-se a existência dos fatos perceptíveis naquele determinismo artificial.<sup>5</sup>

Quanto à definição de norma jurídica, Kelsen a entende como um “*deve ser*” ou um acontecer de determinada forma, ou seja, o que diz como um indivíduo deve agir ou se comportar. Por exemplo: Se uma norma diz que um tributo *deve ser* pago quando há prestação de serviço, toda vez que alguém prestar um serviço, *deve* realizar o pagamento do aludido tributo. Mas isto não quer dizer que o indivíduo que prestou o serviço irá certamente recolher o tributo. Esta é a conduta esperada, mas não se sabe se ela será efetivamente realizada. Por isso, trata-se de um “*dever-ser*” (Se “A”, então *deve-ser* “b”) e não de um “*ser*” (Se “A”, então “B”).<sup>6</sup>

---

<sup>3</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, *op. cit.*, p. 4.

<sup>4</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. tomo I, p. 3-10.

<sup>5</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 320.

<sup>6</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, *op. cit.*, p. 5-10.

Kelsen destaca ainda que o Direito estaria representado por normas jurídicas de feição dupla ou complexa, as quais podem ser desdobradas em primária e secundária. Na “Teoria Pura do Direito” defendia que a norma primária estabelece uma sanção e a secundária a conduta esperada. Todavia, na sua obra postumamente publicada, “Teoria Geral das Normas”, consta uma revisão de seu posicionamento, no sentido de que a norma primária é aquela que estabelece a conduta determinada e a secundária a que fixa a sanção pelo descumprimento da primeira.<sup>7</sup>

Lourival Vilanova<sup>8</sup> e Paulo de Barros Carvalho<sup>9</sup> aceitam a feição dupla da norma jurídica. Dizem ainda que tanto as normas primárias como as secundárias têm a mesma estrutura lógica, sendo ambas compostas por duas partes: uma hipótese suposto ou antecedente; e um mandamento, uma conseqüência ou estatuição, as quais são interligadas por um *dever-ser* (operador deôntico). Na hipótese ou antecedente haverá a descrição hipotética, genérica e abstrata de uma situação fática. E na conseqüência, a prescrição de uma relação jurídica em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória.<sup>10</sup>

Especificamente em relação ao direito tributário, Paulo de Barros propõe haver uma Regra-Matriz de Incidência, na qual tanto a hipótese como a conseqüência, fornecem elementos ou critérios que possibilitam a sua identificação. Na hipótese situam-se os critérios material (comportamento de uma pessoa, exemplo: prestar serviço), temporal (marco de tempo em que se dá por ocorrido o

---

<sup>7</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986. p. 181.

<sup>8</sup> VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. p. 64.

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 34-35. O autor utiliza, todavia, a terminologia de Carlos Cossio, endonorma e perinorma.

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 242; e VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e Sistema do Direito**, *op. cit.*, p. 52-55. Geraldo Ataliba (**Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 39) inclui a sanção como terceiro elemento da estrutura da norma jurídica, afirmando que toda norma jurídica tem hipótese, mandamento e sanção. Esta posição, todavia, é afastada por Paulo de Barros Carvalho pela concepção de que a norma sancionadora é uma nova regra, uma regra secundária ou perinorma (Cossio), que também tem estrutura lógica com hipótese e conseqüência (Dado o descumprimento D, deve ser a sanção S) próprias, não podendo ser confundidas com a norma primária ou endonorma, posição com a qual concordamos.

fato) e espacial (local onde deve ocorrer o fato). E na conseqüência encontram-se os critérios pessoal (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).<sup>11</sup>

Assim, uma vez realizados no mundo real todos os elementos da situação hipotética (material, temporal e espacial), ocorre a subsunção, devendo se dar a conseqüência descrita na norma, seguindo o esquema: dado o fato F, então se instale a relação jurídica entre os sujeitos S' e S". Isto é, se o antecedente, então deve-ser o conseqüente.

Interessante destacar ainda a observação de Paulo de Barros Carvalho no sentido de que os enunciados do direito positivo não possuem significações em si mesmos. Apesar de serem os veículos introdutórios das normas, somente por meio da interpretação deles é que se extrai o conteúdo, sentido e alcance dos comandos jurídicos.<sup>12</sup> José Roberto Vieira, no mesmo sentido, ressalta que as leis não nos oferecem as normas jurídicas prontas e acabadas, para instantânea e fácil percepção.<sup>13</sup> Isto quer dizer que as normas são o resultado da interpretação dos textos legais. E tal interpretação não deve se dar de forma isolada, mas em função do conjunto de dispositivos legais, de modo a construir um sistema normativo harmônico, onde não caberia contradição.

Feitos estes breves esclarecimentos iniciais sobre a norma jurídica e a sua estrutura estática, cumpre agora verificar quando e de que maneira a norma incide e faz nascer a relação jurídica tributária (atuação dinâmica).

---

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 242-243. Geraldo Ataliba (**Hipótese de Incidência Tributária**, *op. cit.*, p. 69) propõe uma estrutura diferente da norma, entendendo que na hipótese de incidência estariam os aspectos material, pessoal, espacial e temporal, deixando para a conseqüência tão somente o quantitativo (alíquota). Além disso, no critério material inclui a base de cálculo.

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, *op. cit.*, p. 17-20.

<sup>13</sup> VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993. p. 59.



## 2.2 INCIDÊNCIA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

### 2.2.1 Teoria da Incidência Automática e Infalível

Pontes de Miranda, seguido pela grande maioria da doutrina, sustenta que a incidência da norma jurídica ocorre, de forma imediata, automática e infalível, toda vez que o(s) fato(s) previsto(s) na sua hipótese se concretiza(m) no mundo real. Para ele, nem mesmo a ignorância dos indivíduos quanto à existência da regra jurídica, afasta a sua incidência, de forma que esta nunca falha. O que pode falhar é o seu atendimento ou aplicação, que não devem ser confundidos com a incidência propriamente dita.<sup>14</sup>

A justificativa para a incidência automática e infalível das regras jurídicas encontra-se na causalidade jurídica estabelecida pelo sistema normativo. Esta causalidade jurídica, consoante Lourival Vilanova, não é uma relação física ou social, mas uma relação deonticamente firmada (*dever-ser*). Assim, no mesmo sentido que Kelsen, Vilanova entende que, apesar de o efeito ou consequência nem sempre seguir o fato jurídico, uma vez que este se concretiza, *deve ser* o seu efeito.<sup>15</sup>

Pontes de Miranda defende que a causalidade no mundo jurídico, prende-se à estrutura do pensamento humano e à sua descoberta de poder adotar, para os fatos, regras que incidam. No seu entender, não é a lei que “ordena” incidirem as suas regras; estas incidem porque foram concebidas para esse processo de adaptação social. Isto é, o homem, ao criar as regras jurídicas, é que lhes deu a força da incidência, fornecendo-lhe uma estrutura de atuação dinâmica que determina que incida toda vez que a situação fática prevista na norma se realize no mundo dos fatos. E esta forma de atuação da regra jurídica é considerada por Pontes de Miranda a criação mais eficiente do homem para submeter o mundo social, pois,

---

<sup>14</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**, tomo I, *op. cit.*, p. 4-12.

<sup>15</sup> VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 62.

segundo ele, foi a técnica que mais de perto copiou a mecânica das leis físicas ou da natureza, não deixando margem à não incidência.<sup>16</sup>

No mesmo sentido Alfredo Augusto Becker defende que “o jurídico é uma realidade espiritual [...] e toda a fenomenologia jurídica existe e desencadeia-se no *mundo do pensamento*”.<sup>17</sup> Becker também apóia a idéia de que “não existe regra jurídica constitucional prescrevendo a incidência das regras jurídicas e estabelecendo a necessidade da prévia realização de sua hipótese de incidência”. Para ele “todas as regras jurídicas incidem e somente incidem depois de realizada a respectiva hipótese, porque foram criadas de acordo com a estrutura do pensamento humano que permite a criação de uma regra cujo efeito disciplinador fica condicionado à realização de uma hipótese”.<sup>18</sup> O autor compara a juridicidade (validade) da regra jurídica a uma descarga eletromagnética, de forma que realizando-se por completo a hipótese de incidência, automaticamente (imediate, instantânea e infalivelmente) a regra entra em *dinâmica* e projeta uma descarga (incidência) de energia eletromagnética (juridicidade) sobre a hipótese de incidência realizada, cujo efeito é a irradiação da eficácia jurídica: a relação jurídica e seu conteúdo jurídico.<sup>19</sup>

Nesse diapasão pode-se dizer que o mundo jurídico criado pelo homem seria uma imitação do natural, pois na medida em que os fatos acontecem, vão sendo automaticamente valorados pela incidência das regras jurídicas, transformando-os em fatos jurídicos, independentemente de vontade, conhecimento, atendimento ou de aplicação. E tudo isso - identificação do fato concreto com o previsto na norma e incidência desta – dá-se no campo dos pensamentos, pois o mundo jurídico, muito embora busque uma realização do plano concreto (adaptação social) e incida sobre fatos concretos (identificados com a hipótese fática), foi criado e constituído pelo intelecto do homem.<sup>20</sup>

---

<sup>16</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**, tomo I, *op. cit.*, p. 18.

<sup>17</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 312.

<sup>18</sup> *Idem*.

<sup>19</sup> *Ibidem*, p. 327.

<sup>20</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. tomo I, p. 3-10. Pontes de Miranda adverte, todavia, que, “Se bem meditarmos, teremos de admitir que a incidência é no mundo social, mundo feito de pensamentos e outros fatos psíquicos, porém nada tem com o que passa dentro de cada um, no tocante à regra jurídica, nem se identifica com a eventual intervenção da coerção estatal”. Marcos Bernardes de Mello, seguindo a doutrina de Pontes de Miranda (**Teoria do Fato Jurídico**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 10), destaca, “O mundo jurídico, como se vê, é criação humana e se refere, apenas, à conduta do homem em sua interferência intersubjetiva; não se desenvolve, assim, no

O que se verifica, segundo esta teoria, é que o fenômeno da incidência para qualificar a conduta fática independe de qualquer ato, vontade ou interferência humana, sendo automática, incondicional e inesgotável. Mas, no que se refere à efetivação da consequência prevista na norma, ou seja, ao cumprimento ou não da norma jurídica, já não depende do sistema de incidência criado pelo homem na busca da adaptação social, mas da vontade do sujeito atingido pela incidência. Justamente por isso é que existe a força coercitiva do Poder Judiciário, a qual deve interferir quando, apesar da incidência, a norma não é cumprida.<sup>21</sup>

Importante salientar ainda que, consoante Pontes de Miranda<sup>22</sup>, Alfredo Augusto Becker<sup>23</sup> e Geraldo Ataliba<sup>24</sup>, a incidência só ocorre quando realizados todos os elementos que compõe a hipótese normativa. Isto é, a subsunção só ocorre quando o fato ocorrido no mundo real for rigorosamente idêntico à previsão hipotética da lei. Assim, faltando qualquer dos elementos da hipótese, tem-se que esta não se realizou, não ocorrendo a incidência da norma.

Com efeito, no âmbito tributário, isto tudo quer dizer que, uma vez concretizada a conduta prevista no antecedente da norma tributária, esta incide automática e infalivelmente, fazendo nascer a relação jurídica tributária.

## 2.2.2 Teoria de Paulo de Barros Carvalho

Paulo de Barros Carvalho discorda da tese de que a incidência da norma jurídica se dê automática e infalivelmente tão-somente com a realização da hipótese prevista na norma. Isto porque parte do pressuposto de que as normas não incidem por conta própria, sendo imprescindível a participação do ser humano para fazer: (i) a subsunção, pela qual se reconhece, em determinado espaço e marco de tempo,

---

campo da causalidade física, mas sim, numa ordem de *validade*, no plano do *dever-ser*. O ser fato jurídico e o produzir efeito jurídico são situações que se passam no mundo de nossos pensamentos e não impõem transformações na *ordem do ser*".

<sup>21</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**, tomo I, *op. cit.*, p. 16.

<sup>22</sup> *Ibidem*, p. 25-26.

<sup>23</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 326.

<sup>24</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, *op. cit.*, p. 63.

a efetiva ocorrência concreta da situação hipotética prevista na norma geral e abstrata; e (ii) a implicação da respectiva consequência prescrita na norma.<sup>25</sup>

Consoante o mestre paulista, além de somente o homem ter a capacidade de efetuar esta conexão entre a previsão da norma e o acontecimento no mundo real, este só entra no mundo jurídico, isto é, só pode ser considerado um fato jurídico, quando relatado em linguagem própria (jurídica), pois, segundo o autor, é justamente esta linguagem que constitui a realidade jurídica. No seu entender, somente por meio da linguagem própria é que se dá a comunicação, eis que é o relato em linguagem jurídica que faz com que as pessoas tomem ciência da concretização do fato. E, se tal fato não chegar ao conhecimento das pessoas, ficará à margem do mundo jurídico, não passando de um mero evento social que não gera qualquer consequência jurídica. Por exemplo, se alguém prestar serviço, mas tal evento não for levado ao conhecimento da Autoridade Fiscal, esta não aplicará a regra jurídica que determina o pagamento do respectivo tributo, não gerando, por conseguinte, a obrigação tributária.<sup>26</sup>

Em consequência, afirma o Paulo de Barros, os fatos jurídicos são os *enunciados protocolares* que atestam a ocorrência do evento. Tais enunciados devem seguir o modelo da respectiva norma geral e abstrata: antecedente de cunho descritivo e consequente de cunho prescritivo. No antecedente descrevem as condições de espaço e de tempo em que se deu a ocorrência, e no consequente prescrevem o fato da relação jurídica, constituindo, assim, os fatos jurídicos. Por isso, aquelas operações de subsunção e implicação de consequência devem ser realizadas pela expedição de uma nova norma, a individual e concreta.<sup>27</sup>

Diante disso, Paulo de Barros conceitua o fato jurídico tributário como “um enunciado protocolar, denotativo, posto na posição sintática de antecedente de uma norma individual e concreta, emitido, portanto, com função prescritiva, num determinado ponto do processo de positivação do direito”.<sup>28</sup>

---

<sup>25</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, *op. cit.*, p. 11.

<sup>26</sup> *Ibidem*, p. 12-14, 103-104.

<sup>27</sup> *Ibidem*, p. 13.

<sup>28</sup> *Ibidem*, p. 132.

E é no exato instante em que o enunciado ingressa no sistema do direito positivo, como norma válida, que o fato da relação jurídica é tido como constituído.<sup>29</sup>

Seguindo esta teoria, portanto, para que se dê a relação jurídica tributária, não basta a presença da norma geral e abstrata e do acontecimento do fato jurídico tributário nela previsto; é imprescindível a edição de norma individual e concreta para vincular o fato à lei e documentar a incidência tributária.

Por fim, quanto aos deveres tributários instrumentais (preenchimento de formulários, emissão de nota fiscal e outros), defende o mestre paulista que, na medida em que também estão previstos em norma geral e abstrata, demandam a expedição de norma individual e concreta para entrarem no mundo jurídico, as quais, todavia, só devem ser emitidas em caso de descumprimento. Havendo satisfação, consoante o autor, a própria norma individual e concreta produzida pelo sujeito passivo atestará o cumprimento do dever que fora estabelecido em caráter geral e abstrato. Paulo de Barros diz ainda haver deveres instrumentais que não requerem normas individuais e concretas, por se tratarem de condutas de caráter omissivo, como o dever de se sujeitar à fiscalização.<sup>30</sup>

Apóiam a teoria de Paulo de Barros, Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>31</sup>, Gabriel Ivo<sup>32</sup>, Tácio Lacerda Gama<sup>33</sup>, dentre outros.

### 2.2.3 Nossa Posição

Num primeiro momento a tese de Paulo de Barros Carvalho parece bastante convincente. Mas numa análise mais detida, especialmente, em face das críticas tecidas por José Souto Maior Borges<sup>34</sup> e por Adriano Soares da Costa<sup>35</sup>, parece que

---

<sup>29</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, *op. cit.*, p. 132.

<sup>30</sup> *Ibidem*, p. 213.

<sup>31</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 58-61.

<sup>32</sup> IVO, Gabriel. A incidência da norma jurídica: o cerco da linguagem. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 79, p. 187-197, 2001.

<sup>33</sup> GAMA, Tácio Lacerda. Obrigação e Crédito Tributário – Anotações à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 50, p. 98-113, maio/jun. 2003.

<sup>34</sup> BORGES, José Souto Maior. **Curso de Direito Comunitário**. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 1-53.

a teoria da incidência da norma jurídica mais acertada continua sendo a defendida por Pontes de Miranda, aqui já estudada.

A principal questão a ser ponderada na teoria do professor paulista é a ausência de distinção entre incidência e aplicação da norma jurídica. A diferença e autonomia entre ambos os institutos é muito bem esclarecida por Souto Maior Borges, para quem a incidência estaria no âmbito da existência da norma jurídica, enquanto que a sua aplicação no campo da eficácia, planos estes que não devem ser confundidos, nem misturados.<sup>36</sup>

Borges justifica o fato de a incidência estar no âmbito da existência da regra jurídica por se tratar de um atributo fundamental e indissociável desta, sem o qual perderia a sua natureza. No seu entender a incidência é uma condição *sine qua non*, de forma que norma que não incide é não-norma. Já a aplicação, envolve a conduta humana, e, justamente por isso, constitui elemento extranormativo, que sai do campo da existência e vai para o campo da eficácia da norma. E, sendo elemento extranormativo, não pode fazer parte da descrição da fenomenologia da incidência normativa. Esta deve ser conceituada a partir de elementos que lhe são próprios, que fazem parte de sua essência, e não de elementos que lhe são externos, como a conduta humana. Por essas razões, consoante Souto Maior Borges, pretender que a incidência dependa de ato humano de aplicação da norma é ultrapassar a sua descrição fenomenológica. Além disso, justamente em função de a incidência se encontrar no plano da existência e a aplicação no da eficácia, conclui que aquela é logicamente anterior a esta.<sup>37</sup>

Souto Maior Borges deixa mais evidente a diferença entre ambas quando reflete sobre a aplicação da norma já revogada, pois a revogação impede a incidência, mas não a aplicação da regra. Em suas palavras: “A norma só cessa de incidir quando revogada. Mas a norma revogada é aplicável posteriormente à revogação, porque sua incidência sobre as situações de vida que regulou, antes de sua revogação, é irreversível”.<sup>38</sup> Isto demonstra que a incidência se dá no exato

---

<sup>35</sup> COSTA, Adriano Soares da. **Teoria da Incidência da Norma Jurídica: Crítica ao Realismo Lingüístico** de Paulo de Barros Carvalho. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

<sup>36</sup> BORGES, José Souto Maior. **Curso de Direito Comunitário**, *op. cit.*, p. 37.

<sup>37</sup> *Ibidem*, p. 21-25, 29-30 e 37.

<sup>38</sup> *Ibidem*, p. 46.

momento da concretização da situação fática da norma e não no momento da aplicação, pois norma revogada não incide mais.<sup>39</sup>

Vale ainda destacar a crítica tecida à tese de Paulo de Barros, no sentido de que esta reduz o direito de forma arbitrária e injustificada, retirando a sua função de processo de adaptação social, na medida em que exclui do mundo jurídico fatos com significação jurídica, que, justamente por estarem de acordo com a prescrição normativa, não precisam ser relatados em linguagem própria.<sup>40</sup> Souto Maior Borges ensina ainda que, nem sempre as normas jurídicas requerem linguagem formalizada, na medida em que não se limitam aos atos legais, englobando também os princípios gerais do direito e o costume, onde a linguagem das normas gerais não é originariamente formalizada (direito não escrito).<sup>41</sup>

Além disso, importa destacar a procedente observação de Adriano Soares da Costa no sentido de que a teoria de Paulo de Barros não esclarece qual seria o relato em linguagem que tornaria jurídico o próprio ato que veicula a norma individual e concreta, tal como o lançamento tributário. Uma vez que não há emissão de outra norma especificamente para este fim, e que a juridicidade de uma norma individual e concreta só é possível em função de uma outra norma (superior) que assim determine, a única resposta possível é de que, no caso do lançamento tributário, o que lhe confere juridicidade é a norma geral e abstrata que o prevê em seu antecedente, qual seja: o artigo 142 do CTN. Mas, em razão de não haver norma individual e concreta para relatar o lançamento e torná-lo fato jurídico, ao se adotar a teoria de Paulo de Barros, haveria que se admitir que o lançamento não seria um fato jurídico, mas um mero evento. E isso, no entender de Soares da Costa, seria um absurdo lógico, na medida em que se aceitaria que um evento (lançamento), ou seja, um ato não jurídico, poderia constituir um fato jurídico.<sup>42</sup>

Por fim, quanto à afirmação de Paulo de Barros no sentido de que em muitos casos a observância da norma permanece no domínio dos meros fatos sociais, vindo a ter relevância jurídica somente em caso de descumprimento (como no caso do dever de suportar o procedimento de fiscalização), é de se verificar que tal dever advém justamente da incidência de norma jurídica. Isto porque, somente com a

---

<sup>39</sup> BORGES, José Souto Maior. **Curso de Direito Comunitário**, *op. cit.*, p. 46.

<sup>40</sup> *Ibidem*, p. 31.

<sup>41</sup> *Ibidem*, p. 12.

<sup>42</sup> COSTA, Adriano Soares da. **Teoria da Incidência da Norma Jurídica: Crítica ao Realismo Lingüístico de Paulo de Barros Carvalho**, *op. cit.*, p. 48-51, 55-56.

incidência desta é que nasce a relação jurídica entre a Fazenda (sujeito ativo) e o sujeito passivo tributário, em que aquele tem o direito potestativo de fiscalizar e este o dever de se sujeitar à fiscalização.<sup>43</sup> Como muito bem destacado por Lourival Vilanova: “no plano da norma, antes de sua incidência, descabe falar de direito e deveres”.<sup>44</sup> Isto quer dizer que o sujeito da relação jurídica só age de acordo com a prescrição normativa, porque já está obrigado, autorizado ou proibido pela própria norma, que sobre ele incidiu no mundo dos pensamentos, não tendo como se dizer que se trata de um mero evento social.

Além disso, seria até mesmo um contra-senso considerar jurídica a violação a uma regra jurídica e não jurídico o ato que dá cumprimento a esta. Se o objetivo maior do direito é regular a vida em sociedade, como considerar não jurídico os fatos oriundos de atos praticados justamente em virtude desta regulação? Como muito bem observado por Alfredo Augusto Becker, se a incidência “ficasse sempre condicionada a uma demonstração ou comprovação histórico-jurídica do acontecimento dos fatos que realizaram a hipótese de incidência, então, estaria perdida a praticabilidade do direito”.<sup>45</sup>

Diante de todo o exposto, a tese que merece prevalecer é a que defende que, uma vez ocorrida a integralidade do suporte fático da regra jurídica, esta incide, automática e infalivelmente, no mundo dos pensamentos, fazendo nascer a relação jurídica, independentemente de ser atendida ou aplicada, e de qualquer relato em linguagem jurídica.

### 2.3 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA: OBRIGAÇÃO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Consoante já verificado, a norma jurídica tributária é composta por um antecedente e um conseqüente. Aquele é representado pela descrição de uma situação fática, e este pela prescrição de uma relação jurídica tributária, que se instala automática e infalivelmente toda vez que aquela hipótese fática se concretiza.

---

<sup>43</sup> COSTA, Adriano Soares da. **Teoria da Incidência da Norma Jurídica**: Crítica ao Realismo Lingüístico de Paulo de Barros Carvalho, *op. cit.*, p. 33-34.

<sup>44</sup> VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**, *op. cit.*, p. 223.

<sup>45</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 376.



A relação jurídica tributária, portanto, se dá como consequência da incidência da norma jurídica tributária, podendo ser definida como um vínculo que enlaça dois ou mais sujeitos em face de uma prestação tributária. Quem tem o direito subjetivo de exigir a prestação é o chamado sujeito ativo. E quem tem o dever de cumprir a prestação é o sujeito passivo.

Consoante Paulo de Barros Carvalho, são necessários dois elementos para que a relação se instaure: i) o subjetivo, que são os sujeitos de direitos (ativo e passivo) e; ii) a prestação, que é o conteúdo do direito de que é titular o sujeito ativo, que também corresponde ao dever a ser prestado pelo sujeito passivo.<sup>46</sup>

Esclarece ainda o mestre paulista que as relações jurídicas tributárias podem ser classificadas em função do caráter patrimonial da prestação. Se este estiver presente, a relação terá cunho obrigacional. Se não, será uma relação não-obrigacional ou veiculadora de meros deveres jurídicos. Diante disso, conclui que podem haver dois tipos de relações jurídicas tributárias: as de caráter patrimonial, que têm por objeto a obrigação tributária propriamente dita; e as que dispõem sobre deveres instrumentais e formais, que objetivam auxiliar a apuração daquelas obrigações e a fiscalização do seu cumprimento (emissão de notas fiscais, declarações e outros).<sup>47</sup>

A princípio, não se vislumbra nenhuma diferença ontológica entre obrigação e dever. Mesmo assim, a adoção destes termos em função do conteúdo patrimonial da relação jurídica poderia ser válida para fins didáticos. O Código Tributário Nacional, todavia, não adota esta distinção, utilizando o termo *obrigação* independentemente do conteúdo patrimonial da relação. Para diferenciá-las utiliza os termos *obrigação principal* (tributo) e *obrigação acessória* (deveres instrumentais), o que também se demonstra suficiente para fins didáticos. Luciano Amaro parece pensar assim, pois utiliza o termo *obrigação tributária* como sinônimo de relação jurídica tributária, independentemente do seu conteúdo patrimonial.<sup>48</sup>

---

<sup>46</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, *op. cit.*, p. 166-169.

<sup>47</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 290-291. Nesse sentido também é a doutrina de José Roberto Vieira (**A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**, *op. cit.*, p. 66).

<sup>48</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 245.

Por outro lado, justamente em função de haver os mencionados deveres instrumentais ou obrigações acessórias, há quem defenda, como A. D. Gianinni<sup>49</sup> e Carlos Celso Orcesi da Costa<sup>50</sup>, que a relação jurídica tributária seria uma e complexa, de forma que não se limitaria a uma obrigação, pois compreenderia um conjunto de poderes, direitos e deveres. A obrigação tributária em sentido estrito, que consiste no pagamento do tributo, seria apenas um deles.

Jose Luis Perez Ayala, por sua vez, adverte que para que houvesse uma única relação jurídica de caráter complexo seria preciso que todos os direitos e obrigações que compõem o seu conteúdo nascessem e extinguissem juntos, o que não ocorre no Direito Tributário, na medida em que os direitos e obrigações formais vão nascendo e se extinguindo sucessivamente.<sup>51</sup>

Dino Jarach também observa que “não existe uma relação jurídico-tributária como relação complexa com pluralidade de sujeitos e pluralidades de obrigações e deveres”. No seu entender, “existe uma relação substantiva, que nasce da verificação do pressuposto legal estabelecida na lei [...]. De outros pressupostos de fato estabelecidos nas leis tributárias podem nascer também outras relações jurídicas de caráter acessório”.<sup>52</sup>

Oportuno destacar também a doutrina de Lourival Vilanova no sentido de que uma vez que a relação jurídica é o efeito da incidência de uma norma jurídica, um mesmo fato pode gerar várias relações jurídicas, se forem várias as normas que sobre ele incidirem.<sup>53</sup>

E essa é a conclusão que parece melhor se adequar com as premissas aqui já firmadas a respeito da incidência da norma jurídica. Assim, um mesmo fato (por exemplo: prestar serviço) pode gerar a incidência de diversas normas tributárias (exemplo: a que determina o dever de emitir nota fiscal e a que determina a obrigação de pagar o tributo), as quais corresponderão a diversas relações jurídicas.

---

<sup>49</sup> GIANINNI, A. D. **Instituciones de Derecho Tributario**. Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1957. p. 67-69.

<sup>50</sup> COSTA, Carlos Celso Orcesi. **Obrigação, Lançamento e Relação Jurídica Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 218-226.

<sup>51</sup> AYALA, Jose Luis Perez de. **Derecho Tributario I**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968. p. 139-147.

<sup>52</sup> JARACH, Dino. **O Fato Imponível: Teoria geral do direito tributário substantivo**. 2. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2004. p. 83-84.

<sup>53</sup> VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**, *op. cit.*, p. 180.

No que se refere ao conteúdo da relação jurídica tributária de caráter patrimonial ou material, é oportuno observar que o Código Tributário Nacional, muito embora diga que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador” (art. 113, § 1º), prevê a possibilidade de a lei impor como condição para que o sujeito ativo possa exigir o pagamento tributo, a anterior emissão do lançamento tributário. Define ainda em seu artigo 142 que o lançamento tributário teria o condão de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e constituir o crédito tributário correspondente. Ainda, no seu artigo 139 define que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

Em razão disso, José Souto Maior Borges<sup>54</sup> defende que a relação jurídica tributária material pode ser cindida em dois momentos distintos: o primeiro é marcado pelo nascimento da obrigação tributária, que ocorre com a incidência da norma jurídica tributária e, portanto, desde o nascimento da relação jurídica tributária; e o segundo momento se dá quando a obrigação se torna exigível, surgindo então o crédito tributário, que seria um direito subjetivo do sujeito ativo ao tributo. Borges se justifica dizendo que, uma vez que o CTN diferencia conceitualmente obrigação e crédito tributário, e, tendo em vista que tais conceitos seriam jurídico-positivos, e não lógico-jurídicos, o certo é seguir a definição do texto positivo.<sup>55</sup>

Alberto Xavier<sup>56</sup>, Ruy Barbosa Nogueira<sup>57</sup> e Ives Gandra da Silva Martins<sup>58</sup>, apesar de considerarem que obrigação e crédito tributário têm a mesma natureza, aceitam a distinção conceitual, especialmente em razão da formalidade conferida pelo lançamento tributário. Isto é, consoante os referidos autores, antes do lançamento tem-se a obrigação; e depois que esta é formalizada (pelo lançamento), o crédito.

Luciano Amaro, por outro lado, discorda da possibilidade de distinção entre obrigação e crédito tributário, considerando inadmissível obrigação tributária sem

---

<sup>54</sup> BORGES, José Souto Maior. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro**: Lançamento Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1981. v. 4, p. 521; e **Lançamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 439.

<sup>55</sup> *Ibidem*, p. 521-524 e 439-441.

<sup>56</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 408.

<sup>57</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 285-287.

<sup>58</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da Imposição Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1983. p. 60.

crédito e correspondente débito, pois considera que sem estes, a obrigação não teria sequer silhueta. Compreende ainda o autor que o CTN se perdeu num mar de contradições, em razão de inconsistências terminológicas, concluindo que o que a lei tributária prevê é tão-somente uma dissociação temporal entre o momento do nascimento da obrigação e o momento em que esta se torna exigível.<sup>59</sup>

No mesmo aspecto é a opinião de Leandro Paulsen, para quem a imprópria referência no artigo 142 do CTN à constituição do crédito tributário pelo lançamento só revela a intenção do legislador de que não se possa opor o crédito tributário ao particular, sem que esteja representado documentalmente, com a certeza e a liquidez daí decorrentes. No seu entender, não se pode falar de uma obrigação de prestar dinheiro, senão vinculando um devedor a um credor. Isto porque, quem deve pagar, deve pagar a alguém e, portanto, se há obrigação, há também o respectivo crédito. Diante disso, conclui que obrigação e crédito surgem concomitantemente, tratando-se de duas faces de uma mesma moeda.<sup>60</sup>

Paulo de Barros Carvalho, na mesma linha, entende que não existe obrigação sem crédito, nem crédito sem obrigação. Em suas palavras:

O direito de crédito é a outra maneira de nos referirmos ao direito subjetivo que o sujeito ativo tem para exigir a prestação. A ele se contrapõe o débito, como dever jurídico atribuído ao sujeito passivo de cumprir o que dele se espera. Um e outro integram o vínculo obrigacional, na condição de elementos indispensáveis. Exista o crédito em estado de incerteza ou de iliquidez, de qualquer forma é uma realidade ínsita a toda obrigação. Soa mal, portanto, quando declara o legislador, ingenuamente, que a obrigação nasce com a realização do *fato gerador*, mas o crédito tributário se constitui pelo lançamento.<sup>61</sup>

Estevão Horvath, por sua vez, diz que, considerando a Teoria Geral do Direito, é logicamente impossível obrigação sem crédito, na medida em que este é um dos elementos essenciais da relação jurídica tributária.<sup>62</sup>

Para se chegar a uma conclusão a este respeito, mais uma vez se fará alusão às regras de incidência da norma jurídica tributária. Isto porque, na medida em que a

---

<sup>59</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 339.

<sup>60</sup> PAULSEN, Leandro. Crédito Tributário: Da Noção de Lançamento à Formalização. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, n. 2, p. 5-6, maio/jun. 2007.

<sup>61</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 297.

<sup>62</sup> HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e “Autolancamento”**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 53.

incidência da norma tributária faz nascer a relação jurídica entre duas pessoas, na qual há um credor (sujeito ativo) e um devedor (sujeito passivo) em face de uma obrigação tributária (prestação), não há como se dizer que não existe crédito tributário. Desde o momento em que o sujeito ativo tem o direito à prestação tributária, ele também possui um crédito tributário perante o sujeito passivo. O crédito tributário é justamente o direito subjetivo da Fazenda Pública de receber a prestação patrimonial. Posterior documentação e liquidação desta obrigação (pelo lançamento) só terão o condão de formalizar e quantificar o valor do tributo e, portanto, do crédito tributário, mas não de determinar o nascimento deste, o que será mais bem explicado adiante.

Diante do exposto, o que se conclui é que da incidência da norma nasce a relação jurídica tributária, que é composta pelos sujeitos ativo e passivo e pela prestação, a qual pode se referir a obrigações acessórias, ou ao tributo propriamente dito (obrigação principal). Neste caso, tem-se que quando da incidência da norma, surgem o credor, o devedor, e, conseqüentemente, o crédito e o débito tributário.

## 2.4 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 142, define lançamento como:

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 aplicação da penalidade cabível.

Muito embora exista uma definição legal expressa sobre o que é o lançamento, que a princípio poderia afastar maiores preocupações a respeito, é de se levar em conta a advertência de Alberto Xavier no sentido de que o mencionado artigo 142 do CTN “enferma de graves imprecisões e equívocos, podendo mesmo dizer-se que a este dispositivo – de mãos dadas com os que regem a matéria da decadência e prescrição – se devem as principais responsabilidades nas

imprecisões e obscuridades da doutrina”.<sup>63</sup> Talvez justamente em virtude destas imprecisões é que até hoje não se chegou a um consenso sobre o conceito de lançamento.

Xavier observa ainda que esta definição legal não é, por si só, vinculante ao intérprete, sendo eivada de quatro defeitos capitais, quais sejam: i) definir o lançamento como procedimento, quando em rigor ele é um ato administrativo; ii) ter caráter meramente descritivo, mal ajustado a uma definição, que se requer precisa e concisa; iii) afirmar que o lançamento tem por objeto propor a aplicação da penalidade cabível, contrariando o que dispõe o artigo 3º do próprio CTN; e iv) mencionar que o lançamento tem por fim constituir o crédito tributário.<sup>64</sup>

Diante disso propõe o autor um outro conceito de lançamento tributário: “ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua conseqüente exigência”.<sup>65</sup>

Souto Maior Borges, por sua vez, defende que o conceito de lançamento do artigo 142 é vinculante, por se tratar de um conceito jurídico-positivo e não lógico-jurídico, sendo, portanto, uma norma jurídica. Todavia, reconhece que, além de não haver delimitação conceitual rigorosa no 142 do CTN, em outros dispositivos deste mesmo diploma legal, o lançamento ora é tido como uma “atividade” (parágrafo único do art. 142<sup>66</sup>), ora como um “ato” administrativo (art. 150, *caput*<sup>67</sup>). Souto manifesta sua preocupação com tal imprecisão, especialmente no que se refere às dificuldades geradas na contagem dos prazos de decadência e de prescrição. Isto porque, se o lançamento for tido como um procedimento, considerando as diversas fases em que este se desdobra, não é fácil optar-se por uma delas para a demarcação e fixação dos mencionados prazos decadenciais e prescricionais.<sup>68</sup>

---

<sup>63</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 23. No mesmo sentido é a opinião de Luciano Amaro (**Curso de Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 344).

<sup>64</sup> *Ibidem*, p. 24-25.

<sup>65</sup> *Ibidem*, p. 67.

<sup>66</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Art. 142, parágrafo único, “A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

<sup>67</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Art. 150, “O Lançamento por homologação, que ocorre quando os 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.

<sup>68</sup> BORGES, José Souto Maior. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro: Lançamento Tributário**, *op. cit.*, p. 76-80; e **Lançamento Tributário**, *op. cit.*, p. 97-100.

Paulo de Barros Carvalho também chama a atenção para os problemas práticos ocasionados pela indefinição do lançamento como um ato ou procedimento administrativo:

Esse dilema, “ato ou procedimento”, que pode se transformar num trilema: “ato ou procedimento ou ambos”, reflete uma dúvida sem a solução da qual uma pesquisa mais séria ficaria sensivelmente prejudicada. Perante a Dogmática do Direito Administrativo, sabemos, essas entidades são diferentes e os efeitos práticos a que dão ensejo também apontam para direções distintas. Vejamos um exemplo bem simples: Diante das proposições afirmativas (1) lançamento é procedimento e (2) instaurou-se o procedimento de lançamento, poderíamos concluir: já existe o procedimento, existe também o lançamento; e se o lançamento existe, vamos começar a contar o prazo que culmina com o fato da prescrição. O interlocutor certamente responderia: sim existe o procedimento, porque foi regularmente instalado, mas ainda não está concluído, devendo aguardar-se o termo final. Vê-se, então, surgiria essa figura, no direito brasileiro? Quando a seqüência procedimental atingiu seu objetivo, expresso pelo ato conclusivo, que é o “ato de lançamento”. Ora além do “procedimento de lançamento”, temos, também, o “ato administrativo de lançamento”.<sup>69</sup>

Como se verifica, é fundamental para o presente estudo a definição da natureza jurídica do lançamento tributário (como ato ou procedimento), eis que, conforme ressaltado pelos autores supracitados, a constatação precisa do momento de sua consumação é essencial para demarcar o termo final da contagem do prazo decadencial, bem como o termo inicial do prazo prescricional. Além disso, será oportuno analisar se o lançamento tem ou não eficácia constitutiva da obrigação ou crédito tributário, tendo em vista que para a compreensão dos meios de extinção deste (dentre os quais o CTN indica a decadência e a prescrição), importa verificar como e quando ele se constitui.

---

<sup>69</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 376-377; e **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, *op. cit.*, p. 258-259.

### 2.4.1 Natureza Jurídica

Como já visto, apesar de o Código Tributário Nacional, em seu artigo 142, definir o lançamento como procedimento administrativo, não se manteve coerente ao tratá-lo como ato administrativo no *caput* do artigo 150 do CTN. Além disso, é interessante a observação de Alberto Xavier no sentido de que o artigo 149, ao referir-se à revisão do lançamento, deixa claro que se trata de um ato, pois somente atos podem ser objeto de revisão, e não procedimentos.<sup>70</sup>

Alfredo Augusto Becker defende que o lançamento é um procedimento administrativo, por o compreender como o conjunto das operações psicológicas e materiais de investigação e análise dos fatos que realizam a hipótese de incidência, de conversão da base de cálculo em cifra aritmética e cálculo da alíquota do tributo.<sup>71</sup>

No mesmo sentido é a opinião de Hugo de Brito Machado, para quem sempre que a atividade administrativa atinge direitos dos administrados, em regra deve seguir certos procedimentos determinado em lei. Assim, no seu entender, uma vez que o lançamento afeta direitos dos administrados, trata-se de um procedimento que deve obedecer formalidades legalmente impostas. Segundo o autor, “além dos atos ditos preparatórios, haverá sempre mais de um ato a compor um procedimento que se destina a garantir os direitos fundamentais do administrado”.<sup>72</sup> Ruy Barbosa Nogueira<sup>73</sup> e Carlos Celso Orcesi da Costa<sup>74</sup> também optam pela concepção do lançamento como procedimento.

José Souto Maior Borges, por outro lado, diz que aqueles que vislumbram no lançamento apenas um procedimento administrativo sustentam uma meia-verdade, eis que os artigos 144, *caput*, 145, 146 e 150 do CTN disciplinam o ato administrativo de lançamento. Explica o autor que: “o lançamento, vocábulo polissêmico, não é só o ato administrativo de aplicação concreta da norma tributária material. O termo

---

<sup>70</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 44.

<sup>71</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 380.

<sup>72</sup> MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 226.

<sup>73</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do Lançamento Tributário**. São Paulo: Resenha, 1973. p. 32.

<sup>74</sup> COSTA, Carlos Celso Orcesi. **Obrigações, Lançamento e Relação Jurídica Tributária**, *op. cit.*, p. 157.



aplica-se também aos procedimentos administrativos, antecedentes à prática do ato em análise. No CTN, o lançamento é tanto o ato quanto o procedimento”.<sup>75</sup>

Estevão Horvath, apesar de reconhecer que o vocábulo lançamento pode significar tanto procedimento de apuração do crédito tributário, como ato administrativo em que culmina o procedimento impositivo, julga que este último é o mais tecnicamente adequado.<sup>76</sup>

Alberto Xavier também discorda da possibilidade de utilização do termo lançamento para ato e procedimento, por considerar um desrespeito pelas regras de rigor terminológico científico, bem como por trazer dificuldades ao estudo da decadência e da prescrição. Ademais, entende que o procedimento não é essencial ao lançamento.<sup>77</sup>

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, defende que o lançamento é ato administrativo sob a justificativa de que “não basta haver procedimento administrativo de lançamento para que possamos falar em ‘lançamento’”.<sup>78</sup> Para o autor, este só ocorre quando a seqüência procedimental atinge o seu objetivo, destacando ainda que o procedimento não é da essência do lançamento, não é imprescindível para a emissão deste, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro.<sup>79</sup>

---

<sup>75</sup> BORGES, José Souto Maior. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro: Lançamento Tributário**, *op. cit.*, p. 374; e **Lançamento Tributário**, *op. cit.*, p. 326. Nesse mesmo sentido é a opinião de Jozélia Nogueira Broliani (**Lançamento Tributário, Lançamento por Homologação e Autolancamento**. 2003. 255 f. Dissertação (Mestrado em Direito de Estado) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2003. p. 140).

<sup>76</sup> HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e “Autolancamento”**, *op. cit.*, p. 33-34. *In verbis*, “O que parece razoável – apesar de impróprio cientificamente – é chamar de lançamento tanto ao procedimento tendente a apurar o crédito tributário quanto ao ato final que o fará. A nosso ver, duas realidades distintas ocultam-se sob um único *nomem iuris* – o lançamento. [...] Poderíamos atribuir ao vocábulo lançamento um sentido amplo e um estrito. No primeiro deles estaria compreendida toda atividade prévia necessária para determinar a quantia a pagar. Em sentido estrito, é o ato que fixa a quantia da obrigação nascida com a realização do fato impositivo. Fulcrados na idéia de que existem (ou podem existir) tributos sem que haja procedimento de lançamento e que, por outro lado impõe a lei que o lançamento é ato privativo de autoridade administrativa (art. 142 do CTN), parece-nos mais tecnicamente adequado entender o lançamento como ato administrativo em que culmina o procedimento impositivo. [...] Em outras palavras, preferimos denominar *procedimento de apuração* dos tributos ao “procedimento de lançamento” (quando, por óbvio este exista ou seja necessário), deixando o termo *lançamento* para identificar o *ato* em que culmina esse procedimento, ou é praticado independentemente da existência deste último”.

<sup>77</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 24.

<sup>78</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 381.

<sup>79</sup> *Ibidem*, p. 390.

Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>80</sup>, José Eduardo Soares de Melo<sup>81</sup>, James Marins<sup>82</sup>, Aliomar Baleeiro<sup>83</sup>, José Roberto Vieira<sup>84</sup>, Luciano Amaro<sup>85</sup>, Mary Elbe Gomes Queiroz Maia<sup>86</sup>, Edylcéa Tavares Nogueira de Paula<sup>87</sup>, Américo Lacombe<sup>88</sup>, Rubens Gomes de Sousa<sup>89</sup> e Lucia Valle Figueiredo<sup>90</sup> juntam-se aos que consideram o lançamento tributário como um ato administrativo.

Para definir o lançamento como ato ou procedimento parece oportuno partir da análise do que seria ato e procedimento administrativo. Para tanto, tomar-se-á por base a doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello.

O professor paulista inicia sua explanação sobre ato administrativo, esclarecendo que se trata de um ato jurídico, por consistir numa declaração que produz efeitos jurídicos. E, sendo ato jurídico, inclui-se no gênero fato jurídico, tendo como diferencial, em relação a outros fatos jurídicos, a situação de serem declarações, enunciados, “falas” prescritivas.<sup>91</sup>

Diante disso, Bandeira de Mello conceitua ato administrativo como: “declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes – como, por exemplo, um concessionário de serviço público), no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe

---

<sup>80</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O Lançamento Tributário e a Decadência. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 403.

<sup>81</sup> MELO, José Eduardo Soares de. O Lançamento Tributário e a Decadência. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 350.

<sup>82</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro** (Administrativo e Judicial). 3. ed. São Paulo: 2003. p. 204.

<sup>83</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 784.

<sup>84</sup> VIEIRA, José Roberto. **Decadência nas Contribuições para a Seguridade Social**. *In*: Parecer emitido pela Secretaria da Receita Federal, ago. 1997.

<sup>85</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 346.

<sup>86</sup> MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do Lançamento Tributário – Execução e Controle**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 19.

<sup>87</sup> PAULA, Edylcéa Tavares Nogueira de. **Prescrição e Decadência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 39.

<sup>88</sup> LACOMBE, Américo Masset. **Obrigações Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. p. 79.

<sup>89</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981. p. 102.

<sup>90</sup> FIGUEIREDO, Lucia Valle. Lançamento Tributário e Decadência se Existente Ação Proposta. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 366.

<sup>91</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 345-348.

dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional”.<sup>92</sup> Mas este é um conceito em sentido amplo, abrangendo atos gerais e abstratos, tais como regulamentos e contratos. O que interessa para o presente estudo é a acepção mais estrita de ato administrativo conferida pelo professor paulista: “declaração unilateral do Estado no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante comandos concretos complementares da lei [...] expedidos a título de lhe dar cumprimento e sujeitos a controle de legitimidade por órgão jurisdicional”.<sup>93</sup>

O conceito de Marcello Caetano também é semelhante: “conduta voluntária de um órgão da Administração que, no exercício de um poder público e para prossecução de interesses postos por lei a seu cargo, produza efeitos jurídicos num caso concreto”.<sup>94</sup> No mesmo sentido Hely Lopes Meirelles conceitua ato administrativo como “toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria”.<sup>95</sup> Lucia Valle Figueiredo, por sua vez, diz que é

a norma concreta, emanado pelo Estado, ou por quem esteja no exercício da função administrativa, que tem por finalidade criar, modificar, extinguir ou declarar relações jurídicas entre este (o Estado) e o administrado, suscetível de ser contratada pelo Poder Judiciário.<sup>96</sup>

Como se verifica dos conceitos supra, o ato administrativo é caracterizado por ser uma declaração jurídica, advinda do Estado ou de quem esteja investido em prerrogativas estatais, produzida no exercício de função administrativa. Trata-se ainda de um comando individual e concreto que visa dar cumprimento à lei geral e abstrata, cuja legitimidade está sujeita ao exame de órgão jurisdicional.

---

<sup>92</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, *op. cit.*, p. 358.

<sup>93</sup> *Ibidem*, p. 360.

<sup>94</sup> CAETANO, Marcello. **Manual de Direito Administrativo**. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2007. v. I., p. 428.

<sup>95</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 150.

<sup>96</sup> FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 159-160.

No que se refere ao procedimento administrativo, Bandeira de Mello o considera como, “uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem, todos, a um resultado final e conclusivo”.<sup>97</sup> Destaca ainda o autor que

o procedimento administrativo não se confunde com atos complexos, pois nestes há *unidade das declarações jurídicas que os compõem*, ao passo que no procedimento seus atos desempenham funções distintas, com autonomia e, portanto, heterogeneidade de função.<sup>98</sup>

Seguindo as lições do ilustre administrativista, revela-se mais acertada a teoria que define o lançamento como ato administrativo. Isto porque, o lançamento tributário se enquadra na definição de ato jurídico, no sentido de ser uma declaração ou manifestação que produz efeitos jurídicos, que, por ora, pode-se dizer que seja o de declarar a existência e conferir exigibilidade a uma obrigação tributária. Além disso, o lançamento tributário é emitido pelo Estado, dentro de prerrogativas públicas, consistindo num comando individual e concreto complementar à lei geral e abstrata, tendo por função dar cumprimento a esta, e que se sujeita a exame de legitimidade por órgão jurisdicional.

Essa conclusão também se coaduna com o ensinamento de Kelsen no sentido de que todo ato jurídico é “aplicação de uma norma superior e produção, regulada por esta norma, de uma norma inferior”.<sup>99</sup> Isto porque, o lançamento é o ato que aplica no caso concreto à norma tributária geral e abstrata, produzindo, assim, uma norma individual e concreta.<sup>100</sup>

E como toda norma prescritiva, possui a estrutura lógica de hipótese e consequência. E para poder, no seu suposto, afirmar que ocorreu no mundo concreto determinado fato abstratamente previsto em lei, e na consequência, definir o quantitativo da prestação tributária e quem é o seu sujeito passivo, deve fazer as investigações fáticas mencionadas no artigo 142 do CTN, as quais podem se resumir a simples operações mentais. Como muito bem observado por Jozélia

---

<sup>97</sup> FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Curso de Direito Administrativo**, *op. cit.*, p. 455.

<sup>98</sup> *Ibidem*, p. 413.

<sup>99</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, *op. cit.*, p. 261.

<sup>100</sup> José Souto Maior Borges (**Tratado de Direito Tributário Brasileiro: Lançamento Tributário**, *op. cit.*, p. 99-101; e **Lançamento Tributário**, *op. cit.*, p. 115-116) também faz referência à teoria Kelsiana para concluir que a aplicação do Direito pelo lançamento gera uma norma jurídica individual e concreta, que prescreve ao sujeito passivo uma conduta obrigatória, consistente na obrigação de prestar o tributo. No mesmo sentido é a doutrina de Américo Lacombe (**Obrigação Tributária**, *op. cit.*, p. 75-76).

Broliani, “não é automática a aplicação da lei ao caso concreto, sempre é precedida de alguma atividade, que pode ser mais simples ou mais complexa, pode ser mental, não escrita em grande parte, escrita somente quanto ao resultado desse procedimento de análise”.<sup>101</sup>

Oportuno também destacar a doutrina de Alfredo Augusto Becker no sentido de que: “para alguém saber se há (ou não) a relação jurídica predeterminada por uma regra, é absoluta e logicamente necessário que, antes, investigue a realização (ou irrealização) da hipótese de incidência”. Acrescenta ainda o autor que “tratando-se de regra jurídica tributária [...] ainda é preciso transfigurar a base de cálculo em uma cifra aritmética e sobre ela calcular a alíquota do tributo”.<sup>102</sup>

Todavia, não parece possível afirmar que providências tais como a verificação da ocorrência do fato gerador, cálculo do tributo ou a identificação do sujeito passivo constituiriam atos administrativos autônomos nos termos propostos por Bandeira de Mello, mas simplesmente elementos de um mesmo ato: o lançamento tributário.

Alberto Xavier corrobora esta conclusão, ao defender que, muito embora a aplicação da lei tributária contenha momentos lógicos cronologicamente separados, os quais estão definidos no artigo 142 do CTN, tais momentos não podem ser qualificados como atos jurídicos. Isto porque, para serem considerados atos jurídicos deveriam produzir efeitos jurídicos autônomos, o que não ocorre nas operações de investigação do fato tributário previstas no mencionado artigo 142 do CTN. Além disso, em tais atividades não se verifica um elemento essencial de todo o ato jurídico e que é a exteriorização de uma conduta ou ação do agente, eis que se tratam de meros juízos lógicos de subsunção do fato concreto ao conceito da norma abstrata.<sup>103</sup>

Do exposto, é possível definir lançamento como ato jurídico administrativo, que, por ser ato de aplicação da norma geral e abstrata, deve ser precedido de procedimento para apurar a ocorrência da hipótese normativa, mas com ele não se confunde.

---

<sup>101</sup> BROLIANI, Jozélia Nogueira. **Lançamento Tributário, Lançamento por Homologação e Autolançamento**, *op. cit.*, p. 137.

<sup>102</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 376.

<sup>103</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 47-50.

## 2.4.2 Eficácia

No que diz respeito à eficácia do lançamento, a maior parte da doutrina, composta, dentre outros, por Estevão Horvath<sup>104</sup>, José Roberto Vieira<sup>105</sup>, Rubens Gomes de Sousa<sup>106</sup>, Amílcar Falcão<sup>107</sup>, Sacha Calmon Coêlho<sup>108</sup>, Edylcéa Tavares Nogueira de Paula<sup>109</sup>, Albert Hensel<sup>110</sup>, A. D. Gianinni<sup>111</sup> e Jose Luis Perez Ayala<sup>112</sup>, defende ser declaratória, em função de a obrigação tributária nascer no momento da realização da situação prevista hipoteticamente na norma.

Por outro lado, Américo Lacombe sustenta que, muito embora a relação jurídica tributária de débito e crédito se instaure quando da concretização do fato normativo, o lançamento constitui a relação jurídica de exigibilidade. E, no seu entender, esta exigibilidade é justamente o que faz nascer a obrigação, por ser um qualificativo inerente a esta.<sup>113</sup>

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, acredita que o lançamento tem dupla eficácia. Dentro da sua tese da incidência da norma jurídica aqui já proposta, o professor paulista admite que o antecedente da norma individual concreta (lançamento) tem caráter declaratório por ser um relato de um evento passado. Todavia, ressalta que este relato é justamente o modo como se constitui o fato jurídico, fazendo nascer direito e deveres subjetivos, revelando, neste aspecto, uma eficácia constitutiva.<sup>114</sup>

<sup>104</sup> HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e “Autolancamento”**, *op. cit.*, p. 53-54.

<sup>105</sup> VIEIRA, José Roberto. **Decadência nas Contribuições para a Seguridade Social**. In: Parecer emitido pela Secretaria da Receita Federal, ago. 1997.

<sup>106</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**, *op. cit.*, p. 105.

<sup>107</sup> FALCÃO, Amílcar. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 50-57.

<sup>108</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Liminares e Depósitos antes do Lançamento por Homologação: Decadência e Prescrição**, *op. cit.*, p. 19.

<sup>109</sup> PAULA, Edylcéa Tavares Nogueira de. **Prescrição e Decadência no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 38.

<sup>110</sup> HENSEL, Albert. **Derecho Tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2005. p. 153.

<sup>111</sup> GIANINNI, A. D. **Instituciones de Derecho Tributario**, *op. cit.*, p. 173-178.

<sup>112</sup> AYALA, Jose Luis Perez de. **Derecho Tributario I**, *op. cit.*, p. 141-142.

<sup>113</sup> LACOMBE, Américo Masset. **Obrigação Tributária**, *op. cit.*, p. 77-86.

<sup>114</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, *op. cit.*, p. 263. No mesmo sentido é a opinião de Eurico Marcos Diniz de Santi (**Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 134).

O que se verifica é que a conclusão a respeito da eficácia do lançamento tributário também está intimamente ligada ao fenômeno da incidência da norma jurídica, que, como já visto, é estudado no âmbito da Teoria Geral do Direito, e não do direito positivo.<sup>115</sup> Em razão disso, muito embora o artigo 142 do Código Tributário Nacional diga expressamente que o lançamento constitui o crédito tributário (que, também como já visto, nasce juntamente com a obrigação), este não deve ser considerado de forma isolada, sem levar em conta o sistema jurídico como um todo.

Além disso, o próprio CTN, no § 1º do artigo 113, ao dizer que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador”, revela que o lançamento teria a eficácia de declarar a sua existência, e não de constituí-la. Ainda, o artigo 129<sup>116</sup> do CTN, ao rezar que a sucessão da obrigação tributária ocorre tendo ou não havido o lançamento, também indica que a aquela (obrigação) é preexistente e independente deste (lançamento), deixando, portanto, claro que o aludido ato não tem o condão de constituí-la.<sup>117</sup>

Uma vez que a incidência da norma jurídica tributária se dá automática e infalivelmente no momento da concretização da hipótese normativa, dando origem à relação jurídica e, conseqüentemente, à obrigação tributária, independentemente do ato de lançamento, não há como se concluir que a eficácia deste seria constitutiva neste aspecto, pois se limitaria a declarar uma situação preexistente.

Quanto à justificativa da corrente constitutivista no sentido de que não há obrigação ali onde nem o credor pode exigir, nem o devedor pode pagar, é de se verificar que o credor, desde a concretização da hipótese normativa, pode promover todos os atos previstos em lei para buscar receber o que já lhe é de direito. Justamente em razão de tal direito nascer no momento da incidência da norma tributária, é que existe um credor e um devedor. Também é em razão disso que tal credor (sujeito ativo da relação jurídica) pode emitir o ato de lançamento para buscar fazer com que o devedor (sujeito passivo) cumpra a sua obrigação.

---

<sup>115</sup> Alfredo Augusto Becker (**Teoria Geral do Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 374) esclarece que “a compreensão da fenomenologia do lançamento pressupõe o conhecimento da estrutura lógica e da atuação dinâmica da regra jurídica, a distinção entre a infalibilidade da incidência da regra jurídica e respeitabilidade aos efeitos jurídicos por ela criados”.

<sup>116</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Art. 129, “O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data”.

<sup>117</sup> Nesse sentido também é a doutrina de Alberto Xavier (**Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 382-383).

Isto quer dizer que não é o ato de lançamento que faz nascer o direito subjetivo da Fazenda ao crédito, nem tampouco é o que a transforma em credora. Pelo mesmo motivo não é o lançamento dá origem à obrigação do sujeito passivo e o transforma em devedor. O que origina a relação jurídica tributária, em que há um credor, um devedor e, conseqüentemente, um crédito, é a ocorrência do fato previsto em lei. A obrigação e o crédito existem desde a realização do fato tributário, desde esse momento o tributo já é devido.

Entretanto, para que o credor possa exercer o seu direito, deve cumprir alguns requisitos legais, de ordem formal, qual seja: emitir o lançamento tributário. Trata-se de uma formalidade imposta pela lei para apurar e oficializar a existência do débito; indicar e cientificar o sujeito passivo; fixar o *quantum debeatur* e estabelecer um prazo para o seu pagamento.

O que se verifica, portanto, é que o lançamento pode ser considerado uma condição formal para que a obrigação tributária possa ser exigida, o que não se confunde com a causa e origem dessa obrigação; as quais estão sempre na lei. O lançamento tanto é uma formalidade sem o condão de fazer nascer a obrigação tributária, que na grande maioria dos tributos ele é dispensável. Conforme se verificará adiante, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação a exigibilidade da obrigação tributária se dá independentemente da emissão do ato administrativo de lançamento.

José Souto Maior Borges reforça esta conclusão ao fazer a distinção entre direito tributário material e formal. Para o autor aquele (material) regula a existência orgânica do tributo, e este (formal) o procedimento necessário à determinação, tutela e cobrança do tributo, onde se inclui o lançamento.<sup>118</sup> Rubens Gomes de Sousa também confere um sentido formal ao lançamento, afirmando que a obrigação tributária em sentido substancial surge com a ocorrência do fato gerador.<sup>119</sup> No mesmo aspecto, Alberto Xavier diz que o lançamento pode significar no máximo uma condição de exigibilidade do crédito tributário, nunca a sua causa.<sup>120</sup>

---

<sup>118</sup> BORGES, José Souto Maior. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro**: Lançamento Tributário, *op. cit.*, p. 57-58; e **Lançamento Tributário**, *op. cit.*, p. 82-83.

<sup>119</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**, *op. cit.*, p. 104-105.

<sup>120</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 316-324. Na mesma linha, Edylcéa Nogueira (PAULA, Edylcéa Tavares Nogueira de. **Prescrição e Decadência no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 38-39) menciona que “o crédito tributário (direito subjetivo do Estado) não se constitui pelo lançamento [...], mas apenas é *formalizado, individualizado* quando de sua prática, pois, é o ato que dá àquele a certeza de sua



A impossibilidade de o devedor efetuar o pagamento antes da emissão do lançamento também não justifica a idéia de que este seria constitutivo da obrigação tributária. Isto porque, uma vez verificado que o lançamento é uma condição ou formalidade legal para a cobrança do tributo, cujo objetivo é justamente apurar e liquidar a obrigação tributária, é bastante coerente que a quitação desta não se dê antes da emissão daquele documento (lançamento), até mesmo por uma questão de segurança e organização do aparelho estatal. Seria bastante difícil o Estado controlar e dar quitação de uma dívida que ainda não teve a oportunidade de apurar a existência e o valor. Além disso, como muito bem ponderado por Alberto Xavier, é possível dizer que existe um interesse público e, portanto, indisponível, de que sejam respeitados os prazos para pagamento, também em função da organização do Estado.<sup>121</sup>

Do exposto, verifica-se que o lançamento não constitui a obrigação tributária, na medida em que esta é oriunda da incidência da norma jurídica tributária, que ocorre no exato momento da concretização da hipótese normativa.

Diante disso, poder-se-ia concluir que o lançamento teria a eficácia de declarar uma situação que lhe é preexistente. Mas, além de declarar a existência da obrigação tributária, parece não haver dúvidas de que o ato de lançamento, ao formalizar em um documento a existência de tal obrigação delimitando todo o seu conteúdo, também tem o condão de lhe conferir as condições legais de exigibilidade, certeza e liquidez. E, ao aplicar a norma geral e abstrata ao caso concreto, dá origem também a uma norma individual e concreta.

Estevão Horvath<sup>122</sup> e Amílcar Falcão<sup>123</sup> esclarecem que a constitutividade ou declaratividade de qualquer ato depende do referencial adotado para elaborar o raciocínio. A partir disso, seria possível dizer que, mesmo que se considere que o lançamento tem eficácia declaratória em relação à existência da obrigação tributária,

---

existência". Mais adiante conclui a autora: "O Estado exercerá, então, por meio do ato administrativo vinculado e obrigatório – o lançamento – seu direito subjetivo ao crédito tributário, tornando-o exigível".

<sup>121</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 322-324. O autor destaca ainda que a idéia de que a obrigação não existe porque ainda não pode ser exigida, além de não se coadunar com os princípios de Teoria Geral do Direito, contradiz o nosso direito positivo. Para demonstrar tal incompatibilidade, cita o que dispõe o artigo 131 do Código Civil no sentido de que: "o termo inicial suspende o exercício, mas não a aquisição do direito". Isto quer dizer que a obrigação sujeita a termo inicial, que no caso seria o lançamento, pode já existir antes mesmo de sua emissão.

<sup>122</sup> HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e "Autolancamento"**, *op. cit.*, p. 57.

<sup>123</sup> FALCÃO, Amílcar. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**, *op. cit.*, p. 53.

poderia ter uma eficácia constitutiva em relação à sua exigibilidade, certeza e liquidez, bem como em relação à norma individual e concreta.

Mas antes de se chegar a uma conclusão, é oportuno considerar as ponderações de Alberto Xavier e José Souto Maior Borges<sup>124</sup> no sentido de que eficácia jurídica, inovação e caráter declarativo não são realidades logicamente incompatíveis. No entender de Xavier, toda a eficácia jurídica é evidentemente inovadora, pois, por sua própria natureza, acrescenta algo ao mundo jurídico. E tal acréscimo pode ser considerado constitutivo, se for levada em conta a situação nova que a mudança determina. Em sentido genérico e impreciso, conclui o autor, toda eficácia jurídica seria constitutiva. Todavia, adverte que em sentido técnico, nem toda inovação pode ser qualificada como constitutiva. Isto porque, considera que certas inovações não consistem na constituição, na modificação ou na extinção de direitos ou situações jurídicas, isto é, não determinam uma mudança estrutural ou substancial na situação jurídica anterior, limitando-se a desenvolver e reforçar os efeitos da situação preexistente. Este, segundo Xavier, seria o caso dos fatos declarativos, cuja inovação produzida, ao contrário dos constitutivos, não afasta a sua identidade com a situação jurídica declarada.<sup>125</sup>

Levando em conta estas observações, é possível dizer que o lançamento tributário não altera substancialmente a relação jurídica e a correspondente obrigação preexistente; somente acrescenta-lhe a exigibilidade, certeza e liquidez, traduzindo-a numa norma jurídica individual e concreta, o que reforça a conclusão de que a sua eficácia seria declaratória.<sup>126</sup>

Todavia, o que foi dito até aqui ainda não explica suficientemente a hipótese de prevalecer um lançamento que não reflita exatamente a realidade fática. Isto é, de haver um equívoco do agente administrativo tributário, de modo a emitir um lançamento tributário injusto, dizendo que teria ocorrido o fato tributário e, portanto, nascido a obrigação, quando aquele não ocorreu.

---

<sup>124</sup> BORGES, José Souto Maior. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro**: Lançamento Tributário, *op. cit.*, p. 551-552; e **Lançamento Tributário**, *op. cit.*, p. 462-463.

<sup>125</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 295-296 e 314-315.

<sup>126</sup> No mesmo aspecto é a opinião de Misabel Abreu Macho Derzi (*In*: BALEEIRO, Aliomar. **Notas de Atualização. Limitações ao Poder de Tributar**, *op. cit.*, p. 787): “Como ato juridicamente relevante, o lançamento sempre gerará efeitos jurídicos, modificativos da esfera jurídica das pessoas. Caso contrário, seria to irrelevante, ou apenas formalmente administrativo [...]. O lançamento não dá origem ao direito de crédito, que lhe preexiste, nem o constitui. Apenas modifica, altera ou extingue direito preexistente”.

Tal situação serve como justificativa para aqueles que defendem que a fonte da obrigação tributária é o lançamento, dentre eles Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>127</sup>. Isto porque, uma vez ultrapassado os prazos legais, prevalece o ato Administrativo Fiscal, independentemente de condizer ou não com a verdade material. A partir disso, seria possível dizer que este teria o condão de fazer surgir, por si só, uma obrigação até então inexistente.

Xavier repele esse pensamento, lembrando que o princípio da legalidade deixa claro que a lei é o fundamento único e exclusivo dos direitos e deveres tributários. Os efeitos da estabilidade formal ou coisa julgada se limitam à ordem processual, não repercutindo na ordem substantiva ou material e não substituindo a lei como fonte das relações jurídicas. No seu entender, “o certo não é dizer que a obrigação tributária é destruída porque o lançamento foi anulado, mas que o lançamento foi anulado porque não existia a obrigação tributária”.<sup>128</sup> Por isso, não se poderia dizer que o “lançamento injusto” teria eficácia constitutiva, mas uma eficácia preclusiva.

Este raciocínio, defendido não só por Alberto Xavier, mas também por José Souto Maior Borges<sup>129</sup>, está baseado na doutrina de Ângelo Falzea, que distinguiu três tipos de eficácia jurídica: i) eficácia constitutiva, caracterizada pela divergência entre a situação jurídica estatuída pelo ato e a situação jurídica preexistente; ii) eficácia declaratória, marcada pela convergência entre a situação jurídica relatada no ato e a situação jurídica preexistente; e iii) eficácia preclusiva, definida pelo fato de a situação jurídica estabelecida pelo ato surgir independentemente da conformidade ou desconformidade da situação jurídica preexistente. Isto quer dizer que a validade e os efeitos do ato declaratório ocorrem somente se houver conformidade com a situação preexistente. No caso do constitutivo só se verificam se houver desconformidade. Já no caso do ato de eficácia preclusiva, essa validade e esses efeitos prevalecem, havendo ou não conformidade com a situação antecedente.

A eficácia preclusiva é que mais se identifica com a do lançamento tributário, pois, uma vez esgotadas as vias de recurso administrativo ou judicial, ele se torna

---

<sup>127</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 58.

<sup>128</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 331-334.

<sup>129</sup> BORGES, José Souto Maior. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro: Lançamento Tributário**, *op. cit.*, p. 543; e **Lançamento Tributário**, *op. cit.*, p. 456.

imodificável, ou seja, a situação jurídica nele estabelecida prevalece, independentemente de condizer ou não com a realidade fática material preexistente.

Justamente por isso é que Souto Maior Borges defende que: “o lançamento produz então um efeito diverso do meramente declaratório [...] ou do efeito constitutivo [...]. A simples declaração é incompatível com os efeitos jurídicos inovadores que podem ser identificados no lançamento”. Para ele “a substituição da situação jurídica lançada pela situação jurídica preclusa, torna irrelevante qualquer alegação de inaplicabilidade do lançamento ao fato jurídico”.<sup>130</sup>

Xavier esclarece ademais que o fundamento constitucional que sustenta o efeito preclusivo do lançamento, ou seja, para a prevalência do que está declarado no lançamento em relação à situação material, é a segurança jurídica. Isto porque somente com a preclusão é possível alcançar uma estabilidade, eliminando-se as incertezas objetivas oriundas da possibilidade de impugnação e conflito de apreciações quanto à existência e conteúdo da obrigação tributária.

Segundo o referido autor, para que os princípios da justiça e da verdade material também sejam respeitados, ao particular são garantidas oportunidades de impugnação ao lançamento tributário. Somente quando estas restarem esgotadas, é que a verdade formal declarada no lançamento prevalecerá.<sup>131</sup> A tensão entre estes princípios é muito bem explicitada por Xavier na conclusão de sua obra dedicada ao lançamento tributário, sendo oportuno transcrever algumas de suas palavras:

No tocante à eficácia do fato tributário e do lançamento, os princípios da justiça e da verdade material conduziram ao imediato nascimento da obrigação tributária, operante para uma pluralidade de fins. Mas logo interveio o princípio da segurança a fim de remover a incerteza objetiva a cerca da obrigação tributária pela criação de um título abstrato, dotado de eficácia preclusiva, que funcionasse como título executivo do seu pagamento forçado. Todavia, aí surgiu de novo o ideal de justiça a combater uma eventual prevalência da abstração sobre a realidade, da verdade formal sobre a verdade material, facultando a invocação da “causa” em processos contenciosos, administrativos ou judiciais, tendentes a privar o título, em que o lançamento se traduz, da sua eficácia abstrata.

As idéias mestras que estão no cerne do regime jurídico do lançamento encontram-se, pois, organicamente inseridas em duas ordens distintas: de um lado, capacidade contributiva, igualdade tributária, reserva de lei formal, inquisitorialidade, verdade material,

---

<sup>130</sup> BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**, *op. cit.*, p. 461. No mesmo sentido é o pensamento de Alfredo Augusto Becker (**Teoria Geral do Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 378-379).

<sup>131</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 419-424.

dever de investigação, ampla defesa, imparcialidade, objetividade, vinculação e invocabilidade da causa; de outro lado, reserva absoluta de lei, tipicidade, inderrogabilidade, certeza, verdade formal, preclusão e abstração.

Foi o terem separado radicalmente as duas ordens de princípios atrás referidas que conduziu as teorias constitutivistas a automatizar por completo o conteúdo e a eficácia do lançamento [...]. Como foi o não terem apercebido da dualidade em questão e do conflito latente de princípios em que esta se traduz, que levou as teorias da eficácia declarativa às formulações simplistas, em que se minimiza a função do lançamento e se oculta grande parte da sua real eficácia.

A tese que apresentamos não ignora a dualidade e o conflito; limita-se apenas a explicar como não excluem a conciliação e a harmonia.<sup>132</sup>

Com efeito, a posição aqui adotada é a de que o lançamento tributário não tem o condão de constituir a obrigação tributária, na medida em que esta é oriunda da incidência da norma jurídica, que ocorre automática e infalivelmente no momento da concretização da sua hipótese fática. A eficácia do lançamento também não pode ser meramente declaratória, mas preclusiva, em razão de haver a possibilidade de subsistir um lançamento, mesmo que a situação nele relatada não corresponda à verdade material.

### 2.4.3 Modalidades

O Código Tributário Nacional, nos artigos 146 a 150, classifica o lançamento em três modalidades que podem ser assim denominadas: i) lançamento direto ou de ofício; ii) lançamento misto ou por declaração; iii) lançamento por homologação ou “autolancamento”. O critério utilizado pelo CTN é o grau de colaboração do sujeito passivo na atividade administrativa tributária.

O artigo 149<sup>133</sup> da mencionada lei tributária disciplina o chamado lançamento de ofício ou direto, que é aquele efetuado por iniciativa da autoridade administrativa, não havendo qualquer colaboração do sujeito passivo. A atividade prevista no artigo 142 do CTN, de verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria

---

<sup>132</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 431-432.

<sup>133</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Art. 149: “O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...]”.

tributável, calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo é feita pelo agente administrativo tributário, o qual terá o dever de notificar o sujeito passivo para que este efetue o pagamento ou apresente defesa.

Já no lançamento por declaração ou misto, previsto no artigo 147 do CTN<sup>134</sup>, há uma maior colaboração do administrado. Isto porque, é atribuído ao sujeito passivo ou a terceiro o dever de apresentar declaração contendo informações sobre a matéria de fato indispensáveis à efetivação do lançamento. É a partir desta declaração, sendo os fatos verdadeiros e não havendo omissão, que a Fazenda Pública emite o ato administrativo de lançamento e notifica o sujeito passivo para que efetue o respectivo pagamento. Há, portanto uma relação de colaboração entre particular e Administração Fiscal.

Por fim, o artigo 150<sup>135</sup> do CTN disciplina o que ele chama de lançamento por homologação, conferindo ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, o que significa que caberá ao próprio particular apurar a ocorrência do fato tributário, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. A participação da Fazenda neste caso se limita à posterior fiscalização e controle da atividade praticada pelo sujeito passivo. Concordando a Fazenda com tal atividade, poderá homologá-la de forma expressa ou deixar transcorrer o prazo previsto em lei para tanto, situação à que se dá o nome de “homologação tácita”. Se for encontrada qualquer irregularidade de modo que a Fazenda discorde do pagamento procedido pelo sujeito passivo, cabe àquela, dentro do prazo legal, promover o lançamento de ofício, aplicando a penalidade cabível.

Esta classificação legal do lançamento é bastante criticada pelos operadores do direito, especialmente porque não teria correspondência com o que se quer classificar, na medida em que se refere a momento que antecede a emissão do ato, e não aos seus elementos estruturais. Segundo Paulo de Barros Carvalho, “Se lançamento é ato jurídico administrativo, [...] não há cogitar-se das vicissitudes que o

---

<sup>134</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Art. 147: “O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação”.

<sup>135</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Art. 150: “O Lançamento por homologação, que ocorre quando os 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”.

precedem, primordialmente porque não integram a composição intrínseca do ato, nada dizendo com seus elementos estruturais”.<sup>136</sup> No seu entender, assim como no de Alberto Xavier<sup>137</sup> e de Estevão Horvath<sup>138</sup>, as três modalidades indicadas no CTN são na verdade espécies de procedimento e não de lançamento. Em razão disso, julgam que tal classificação apresenta uma absoluta falta de rigor científico.

Muito embora sejam procedentes as mencionadas críticas, é válida a observação de Eurico de Santi no sentido de que tal classificação “justifica-se pela sua utilidade, na medida em que ela nos ajuda a compreender melhor a questão do lançamento”.<sup>139</sup>

E, seguindo tal classificação, merece ser dada melhor atenção ao chamado “lançamento por homologação”, na medida em que o objeto deste estudo é a decadência e a prescrição dos tributos sujeitos a esta espécie de lançamento.

#### 2.4.4 O Chamado “Lançamento Por Homologação”

##### 2.4.4.1 Natureza jurídica da atividade do sujeito passivo

Como já visto, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o particular fica encarregado de apurar a ocorrência do fato tributário e calcular o montante do tributo devido antes de efetuar o seu pagamento.

Alguns doutrinadores, como Estevão Horvath, encaram esta atribuição de atividades típicas da administração pública, como uma “privatização da gestão tributária”<sup>140</sup>. A partir disso e até mesmo da utilização do termo “autolançamento” surge o questionamento sobre a possibilidade de o próprio sujeito passivo, como ente privado, poder produzir o ato de lançamento que, como vimos, é um ato administrativo. Isto é, se aquela atividade por ele praticada antes do pagamento, que

---

<sup>136</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 427-428.

<sup>137</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 71

<sup>138</sup> HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e “Autolançamento”**, *op. cit.*, p. 49-50.

<sup>139</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: Do Fato à Norma, da Realidade ao Conceito Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 894.

<sup>140</sup> HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e “Autolançamento”**, *op. cit.*, p. 71.

materialmente se identifica com a do ato administrativo de lançamento tributário, tem a mesma natureza deste (lançamento tributário).

O artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao dizer que: “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento [...]”, parece afastar a possibilidade de o sujeito passivo realizar o lançamento tributário.

Todavia, o § 1º do artigo 150 também do CTN, que regula o lançamento por homologação, ao prescrever que: “o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento”, indica que a atividade do particular seria um “lançamento” quando fala em “homologação do lançamento”, reforçando a dúvida exposta acima.

Para se chegar a uma conclusão quanto à possibilidade de classificar a atividade praticada pelo particular como um lançamento tributário, é imprescindível lembrar que, nos termos aqui já estudados, um ato administrativo é aquele proveniente do Estado ou de quem lhe faça as vezes, produzidos no exercício de uma função administrativa.

Consoante Bandeira de Mello<sup>141</sup>, Hely Lopes Meirelles<sup>142</sup>, Marçal Justen Filho<sup>143</sup> e Maria Silvia Zanella Di Pietro<sup>144</sup>, os atos praticados por particulares só podem ser tidos como administrativos se emitidos no exercício de função administrativa. Augustín Gordillo esclarece que um ato não é qualificável como administrativo porque emitido por órgão administrativo, mas porque exarado no exercício de uma função administrativa:

*[...] la raíz del acto administrativo no se halla subjetivamente en los órganos administrativos, sino objetivamente en el ejercicio de la función administrativa. Adherimos pues al concepto de que acto administrativo es el dictado en ejercicio de la función administrativa, sin interesar qué órgano la ejerce, [...] A este elemento se le agregan luego otros, con el resultado final de que la noción de acto*

---

<sup>141</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, *op. cit.*, p. 368.

<sup>142</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**, *op. cit.*, p. 150-151.

<sup>143</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 187-188.

<sup>144</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 186-189.



*administrativo se refiere a una especie de actos realizados en ejercicio de la función administrativa.*<sup>145</sup>

Quanto à função administrativa, Marçal Justen Filho a define como:

o conjunto de poderes jurídicos destinados a promover a satisfação de interesses essenciais, relacionados com a promoção de direitos fundamentais, cujo desempenho exige uma organização estável e permanente e que se faz sob regime jurídico infralegal e submetido ao controle jurisdicional.<sup>146</sup>

No âmbito tributário, Estevão Horvath, com base nas lições de Renato Alessi, esclarece que a função tributária tem como finalidade a obtenção coativa dos meios pecuniários necessários para satisfazer as necessidades públicas. Para tanto, o ordenamento jurídico confere à Administração Pública certas potestades. Estas, segundo o autor, podem se dar em dois planos: i) o abstrato, que propicia a instituição abstrata de um tributo através de uma norma jurídica (potestade tributária primária); e no plano concreto, que possibilita a aplicação concreta daquela norma para tornar eficaz a obrigação surgida com a sua incidência (potestade tributária complementar). Diante disso, conclui que “a atividade de gerir e lançar os tributos é uma parte da função administrativa *lato sensu*”.<sup>147</sup>

Fixada a premissa de que ato administrativo é aquele emitido no exercício de uma função pública, tal como as tributárias de arrecadar e gerir tributos, cabe verificar se o artigo 150 do Código Tributário Nacional, ao atribuir ao sujeito passivo o dever de apurar e pagar tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa, teria lhe delegado alguma destas funções tributárias, para então se concluir se a sua atividade pode ser qualificada como lançamento tributário.

No entender de Gilberto de Ulhôa Canto<sup>148</sup> a atividade do particular prevista no artigo 150 do CTN seria praticada em função de poderes delegados pela Administração financeira. Carlos Celso O. da Costa, ao se manifestar no sentido de que “lançamento não é atividade privativa da fazenda”, parece também admitir esta

<sup>145</sup> GORDILLO, Augustín. **Tratado de Derecho Administrativo**. 9. ed. Buenos Aires: FDA, 2007. tomo 3. Disponível em: <<http://www.gordillo.com>>. Acesso em: 19 dez. 2007. capítulo I, p. 11.

<sup>146</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**, *op. cit.*, p. 29.

<sup>147</sup> HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e “Autolancamento”**, *op. cit.*, p. 72-73.

<sup>148</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. Do Lançamento. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Do Lançamento**. Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 12. São Paulo: Resenha Tributária, 1987. p. 19.

delegação de função.<sup>149</sup> Alfredo Augusto Becker, da mesma forma, aceita que o lançamento pode ser praticado pelo sujeito passivo.<sup>150</sup>

Paulo de Barros Carvalho sustenta que, muito embora o legislador tenha acentuado o caráter privativo da realização do lançamento para as autoridades administrativas, estaria ciente da impossibilidade de não se admitir que o particular pratique essa tarefa. Por isso mesmo, segundo o autor, é que o legislador determinou que o ato do sujeito passivo, bem como seu produto são lançamentos por homologação. Diante disso, conclui que

a figura canhestra do “lançamento por homologação” é um mero disfarce que o direito positivo criou para atender ao capricho de não reconhecer, na atividade do sujeito passivo, o mesmo ato que costuma celebrar, de aplicação da norma geral e abstrata para o caso concreto.<sup>151</sup>

Estevão Horvath, por sua vez, pondera que não se pode dizer que há uma transferência de competência ao particular, pois este não realiza qualquer função pública. O que o administrado faz é cumprir um dever legal, o qual, ainda que seja de colaboração com a Administração, com participação ativa no procedimento preparatório do lançamento, não tem o condão de atribuir força jurídica definitiva ao débito tributário. Esta atribuição é privativa da autoridade administrativa. Diante disso, conclui que os particulares se limitam a cumprir ao que se convencionou denominar de “deveres de colaboração”, identificados no CTN como “obrigações acessórias”.<sup>152</sup>

José Souto Maior Borges, no mesmo sentido, diz que somente o ato de lançamento é privativo da autoridade administrativa, de modo que o procedimento preparatório pode contar com a participação dos particulares.<sup>153</sup>

---

<sup>149</sup> COSTA, Carlos Celso Orcesi. **Obrigação, Lançamento e Relação Jurídica Tributária**, *op. cit.*, p. 150.

<sup>150</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 380.

<sup>151</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, *op. cit.*, p. 254-255.

<sup>152</sup> HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e “Autolancamento”**, *op. cit.*, p. 71-99.

<sup>153</sup> BORGES, José Souto Maior. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro: Lançamento Tributário**, *op. cit.*, p. 432-435; e **Lançamento Tributário**, *op. cit.*, p. 371-374. Jozélia Nogueira Broliani (**Lançamento Tributário, Lançamento por Homologação e Autolancamento**, *op. cit.*, p. 151-152) também observa que, embora a chamada “privatização da gestão tributária” se caracterize pela atribuição legal ao sujeito passivo de tarefas antes confiadas exclusivamente à administração – como a de apuração e liquidação do tributo – o particular não exerce com esse procedimento uma função administrativa, porque não o faz em nome do Estado e pelo Estado.

Na mesma linha, José Eduardo Soares de Melo afirma que:

careceria de previsão (legal) a estranha competência atribuída ao contribuinte para realizar o lançamento, porque constitui ato privativo da Administração Pública, provocando uma aberração, porquanto confundiria na mesma pessoa (contribuinte ou responsável) as figuras do devedor e credor da obrigação tributária.<sup>154</sup>

Ruy Barbosa Nogueira entende que o lançamento é privativo da autoridade administrativa, ressaltando que os contribuintes não são funcionários da administração, de forma que a atividade por eles praticada não se trata de um dever funcional, mas uma obrigação tributária acessória, sendo apenas uma colaboração ou cooperação com os trabalhos administrativos.<sup>155</sup>

Partilham ainda do entendimento de que o lançamento tributário é atividade privativa da autoridade administrativa, Hugo de Brito Machado<sup>156</sup>, Carlos Vaz<sup>157</sup>, Hugo de Brito Machado Segundo e Paulo de Tarso Vieira Ramos<sup>158</sup>, Ives Gandra da

---

Para Broliani, a quantificação do crédito tributário decorre de atribuição legal ao sujeito passivo de tarefas e deveres de colaboração para com a Administração. Tal ato é próprio do sujeito passivo, não caracterizando ato administrativo, o qual é privativo da autoridade administrativa. A referida autora justifica ainda sua posição no entendimento de que o procedimento de apuração do tributo é apenas uma parte do ato de lançamento, de forma que o chamado “autolancamento” corresponde a uma fase do lançamento. Por fim, diz que somente o ato administrativo de lançamento é exclusivo da administração e não os demais atos que lhe dão suporte, como o de liquidação do tributo pelo sujeito passivo.

<sup>154</sup> MELO, José Eduardo Soares de. O Lançamento Tributário e a Decadência, *op. cit.*, p. 351.

<sup>155</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do Lançamento Tributário**, *op. cit.*, p. 61.

<sup>156</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Lançamento Tributário e Decadência. *In: \_\_\_\_\_*. **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 228. Para o autor, quando o § 1º do artigo 150 do CTN se refere à homologação do lançamento, a palavra lançamento é utilizada simplesmente para designar a atividade de apuração do contribuinte.

<sup>157</sup> VAZ, Carlos. O Lançamento Tributário e a Decadência. *In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.)*. **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 99: “Como lançamento é ato de competência privativa da autoridade administrativa, segue-se que qualquer manifestação espontânea por parte do contribuinte, no sentido de proceder ao recolhimento de um *quantum debeatur* que entenda como correto, não pode ser, tecnicamente, considerado ‘lançamento tributário’, pois prescindirá sempre, para sua validade, da ratificação por parte da referida autoridade fiscal”.

<sup>158</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS, Paulo de Tarso Vieira. Lançamento Tributário e Decadência. *In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.)*. **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 256-257: “[...] o ato é efetivamente praticado por particulares, mas somente entra no mundo jurídico como ato administrativo ou como ato judicial após a sua homologação pela autoridade competente. [...] após o ato homologatório, considera-se feita pela autoridade dotada de competência privativa para tanto”.

Silva Martins<sup>159</sup>, James Marins<sup>160</sup>, Schubert de Farias Machado<sup>161</sup>, José Roberto Vieira<sup>162</sup> e Rubens Gomes de Sousa<sup>163</sup>.

Da análise do exposto, revela-se mais apropriada a doutrina que defende que o ato administrativo de lançamento só pode ser praticado pela Administração. Isto porque, apesar de a atividade realizada pelo sujeito passivo configurar algo extremamente similar ao ato administrativo de lançamento, não é possível afirmar que a estaria fazendo no exercício de uma função pública.

A atribuição legal ao sujeito passivo tributário de calcular o valor do tributo e efetuar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, não significa que a este foi conferida a função pública de apurar e arrecadar tributos, mas tão-somente um dever de contribuir com a administração tributária. E colaboração não deve ser confundida com delegação de função pública.

Não estando o particular investido em nenhuma função pública delegada – nos termos da doutrina aqui destacada de Celso Antonio Bandeira de Mello, Hely Lopes Meirelles, Marçal Justen Filho e Maria Silvia Zanella Di Pietro – não tem competência para produzir atos administrativos, e, conseqüentemente, lançamento tributário.

Além disso, ao se considerar que o lançamento tributário é um ato administrativo que produz uma norma individual e concreta, importa destacar a doutrina de José Souto Maior Borges no sentido de que os particulares não poderiam emitir norma individual e concreta, pois, justamente por se tratar de produção de norma, só pode ser efetuado por agente que tenha competência para

<sup>159</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Lançamento Tributário e Decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 279: “Ora, o art. 142 declara, nitidamente, que à autoridade administrativa compete, privativamente, constituir o crédito tributário, vale dizer, torna o lançamento *procedimento intransferível*, a ponto de o denominado lançamento por homologação, em que há antecipação de pagamento do tributo, só ocorrer por ato expresso e posterior da autoridade ou por decurso do prazo, ou seja, por sua *concordância tácita*”.

<sup>160</sup> MARINS, James. **Lançamento Tributário e Decadência**: Fragmentos de um Estudo. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 318: “[...] impossível admitir um autolancamento, ou seja, um lançamento praticado pelo contribuinte, mesmo que sejam por esse executados os diversos procedimentos”.

<sup>161</sup> MACHADO, Schubert de Farias. O Lançamento Tributário e a Decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 427: “lançamento é atividade administrativa privativa, vinculada e obrigatória em razão do princípio da legalidade, Por isso, não pode ficar a cargo do sujeito passivo”.

<sup>162</sup> VIEIRA, José Roberto. **Decadência nas Contribuições para a Seguridade Social**. In: Parecer emitido pela Secretaria da Receita Federal, ago. 1997.

<sup>163</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**, p. 102.

produzir ato administrativo, jurisdicional ou contratual.<sup>164</sup> Kelsen já dizia que na esfera do Direito Administrativo quem tem competência para emissão de norma individual e concreta é a autoridade da administração.<sup>165</sup>

Diante disso, o que se conclui é que, apesar de o § 4º do artigo 150 CTN falar em homologação de lançamento, a atividade praticada pelo sujeito passivo, que se sujeita a uma fiscalização ou homologação, não é um lançamento propriamente dito.

#### 2.4.4.2 Natureza jurídica e objeto da homologação

Uma vez afastada a hipótese de a atividade do particular ter natureza de lançamento tributário, e, a partir da disposição do artigo 150 do CTN, no sentido de que “o lançamento por homologação [...] opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”, é possível pensar que a aludida homologação teria natureza de lançamento.

José Souto Maior Borges entende que a homologação expressa trata-se de um ato de aplicação da lei tributária, traduzindo-se num ato de lançamento.<sup>166</sup> No mesmo sentido Hugo de Brito Machado diz que com a homologação “a autoridade pode fazer o lançamento, simplesmente homologando aquela apuração feita pelo contribuinte”.<sup>167</sup> Edylcéa Tavares Nogueira de Paula<sup>168</sup> e Francisco de Assis Praxedes<sup>169</sup> também revelam este pensamento.

Por outro lado, Alberto Xavier sustenta que

uma *homologação expressa* não constitui em si mesmo um lançamento em sentido técnico, pois este consiste numa exigência

<sup>164</sup> BORGES, José Souto Maior. **Curso de Direito Comunitário**, *op. cit.*, p. 38-39.

<sup>165</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**, *op. cit.*, p. 64.

<sup>166</sup> BORGES, José Souto Maior. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro**: Lançamento Tributário, *op. cit.*, p. 457-458; e **Lançamento Tributário**, *op. cit.*, p. 390.

<sup>167</sup> MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**, *op. cit.*, p. 228.

<sup>168</sup> PAULA, Edylcéa Tavares Nogueira de. **Prescrição e Decadência no Direito Tributário Brasileiro**, *op., cit.*, p. 40.

<sup>169</sup> PRAXEDES, Francisco de Assis. A Decadência do Direito de Lançar e a Prescrição da Ação para Cobrar o Crédito Tributário. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Decadência e Prescrição**. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 13. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1976. p. 167.

de prestação tributária, enquanto da constatação da legalidade de um pagamento prévio não resulta, por definição, exigência alguma. [...] mas ato administrativo confirmativo da legalidade do pagamento, com valor jurídico de quitação.<sup>170</sup>

No mesmo sentido, Estevão Horvath considera a homologação expressa um ato de controle da legalidade da atividade do particular, ato este que outorga quitação ao “pagamento antecipado” do tributo.<sup>171</sup>

Já em relação à chamada “homologação tácita”, que se dá pelo decurso do prazo previsto no § 4º do artigo 150 do CTN, Alberto Xavier<sup>172</sup> Eurico de Santi<sup>173</sup> e Souto Maior Borges<sup>174</sup>, julgam que não poderia ser considerada um ato (homologação) tácito da administração, mas um fato jurídico que tem como consequência a decadência do direito de lançar.

Para se chegar a uma conclusão sobre a possibilidade de caracterizar como ato de lançamento tributário a homologação, expressa ou tácita, é oportuno determinar qual seria o seu objeto.

Schubert Machado considera que “o objeto da homologação nesse tipo de lançamento não é simplesmente o pagamento. É, sobretudo, a atividade apuratória desenvolvida pelo sujeito passivo e que motivou esse pagamento”.<sup>175</sup> José Souto Maior Borges também diz que a homologação pode ser do simples cumprimento de obrigação acessória, especialmente nos casos em que os créditos do contribuinte superarem seus débitos, de modo a não restar nada a pagar.<sup>176</sup> No mesmo sentido é a opinião de Hugo de Brito Machado<sup>177</sup> e Gabriel Troianelli<sup>178</sup>.

Alberto Xavier, por outro lado, defende que o objeto da homologação é o pagamento, sob a justificativa de que, antes do pagamento o sujeito passivo se limitaria a realizar operações mentais sem relevância jurídica, julgando que o único

<sup>170</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 87.

<sup>171</sup> HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e “Autolancamento”**, *op. cit.*, p. 120-122.

<sup>172</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 90.

<sup>173</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 224.

<sup>174</sup> BORGES, José Souto Maior. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro**: Lançamento Tributário, *op. cit.*, p. 457; e **Lançamento Tributário**, *op. cit.*, p. 391.

<sup>175</sup> MACHADO, Schubert de Farias. Lançamento por Homologação e Decadência. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 131, p. 72, ago. 2006.

<sup>176</sup> BORGES, José Souto Maior. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro**: Lançamento Tributário, *op. cit.*, p. 438; e **Lançamento Tributário**, *op. cit.*, p. 376.

<sup>177</sup> MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**, *op. cit.*, p. 228.

<sup>178</sup> TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Lançamento por Homologação do Direito de Constituir o Crédito. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 151, p. 30, abr. 2008.

erro que poderia ser relevante seria o não pagamento.<sup>179</sup> Luciano Amaro fundamenta a afirmação de que a homologação seria do pagamento em razão de esta ser a única atividade mencionada no artigo 150 do CTN. Sustenta ainda que quando não há o que pagar, a questão não está em definir se cabe ou não homologação, mas se há ou não o que pagar.<sup>180</sup> Paulo de Barros Carvalho<sup>181</sup>, Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>182</sup>, Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>183</sup>, Soares de Melo<sup>184</sup> e José Roberto Vieira<sup>185</sup> também acreditam que a homologação é do pagamento.

Parece que estes últimos estão com a razão, pois, como muito bem ressaltado por Luciano Amaro, o artigo 150 do CTN refere-se tão-somente à obrigação tributária principal, nada mencionando a respeito das obrigações acessórias, tais como as de apresentar declarações (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA e outras). Muito embora um mesmo fato tributário faça nascer diversas obrigações ou “atividades” ao sujeito passivo, a obrigação ou “atividade” sujeita à homologação, nos termos do artigo 150 do CTN, é a de pagar tributo. Além disso, o que se verifica da leitura do dispositivo é que a homologação tem o condão de extinguir o crédito tributário. Diante disso, não há como a Fazenda homologar tão-somente a atividade de declaração, pois, ao assim fazer, estaria dando quitação a uma obrigação não cumprida.

Uma vez definido que o objeto da referida homologação é o pagamento, verifica-se que esta não pode ser qualificada como lançamento. Isto porque, como já dito, o lançamento é uma formalidade necessária para que o sujeito passivo possa cobrar o crédito tributário, um ato cuja finalidade é fazer com que o sujeito passivo cumpra a sua obrigação tributária. Se esta já está cumprida, não há como se qualificar a aludida homologação como lançamento, mas como um ato que confirma

---

<sup>179</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 87.

<sup>180</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 365.

<sup>181</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, *op. cit.*, p. 238.

<sup>182</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 198.

<sup>183</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Liminares e Depósitos antes do Lançamento por Homologação: Decadência e Prescrição**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 50.

<sup>184</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **O Lançamento Tributário e a Decadência**, *op. cit.*, p. 355.

<sup>185</sup> VIEIRA, José Roberto. **Decadência nas Contribuições para a Seguridade Social**. *In: Parecer emitido pela Secretaria da Receita Federal*, ago. 1997.

a legalidade e legitimidade da atividade do sujeito passivo, atestando o cumprimento da obrigação tributária e conferindo-lhe quitação.<sup>186</sup>

Já em relação à chamada “homologação tácita”, é oportuno mencionar a doutrina de Bandeira de Mello, no sentido de que a omissão da Administração não pode ser considerada um ato jurídico, sob pena de ter que se admitir a existência de um ato sem formalização e sem forma. Para ele, a omissão trata-se então de um fato jurídico, ao qual a lei pode atribuir determinado efeito. Tal efeito será consequência, por imputação legal, do fato omissão e não de algum ato presumido, não havendo que se falar, assim, de “ato tácito”.<sup>187</sup> Nestes termos, no caso do decurso do prazo previsto no § 4º do artigo 150 do CTN, a chamada “homologação tácita” não poderia ser considerada um ato (homologação) tácito da Administração, mas um fato jurídico que tem como consequência a extinção do crédito tributário e, conseqüentemente, do direito da Fazenda lançá-lo.

Do exposto, tem-se que a homologação a que se refere o artigo 150 do CTN não tem natureza jurídica de lançamento tributário, mas de ato controlador que confirma ou endossa a atividade do sujeito passivo no sentido de cumprir a obrigação tributária principal, dando-lhe quitação.

Assim, consoante destaca Alberto Xavier:

[...], nunca há lugar a um verdadeiro lançamento na figura do “lançamento por homologação”; não há lançamento no “autolancamento” pretensamente efetuado pelo contribuinte, como pressuposto de pagamento, pois não existe um ato administrativo; não há lançamento na “homologação expressa”, pois esta nada exige, apenas confirma a legalidade de um pagamento efetuado, a título de quitação; e não há lançamento na “homologação tácita”, que também não é um ato administrativo, mas um simples silêncio ou inércia produtor de efeitos preclusivos.<sup>188</sup>

Esta conclusão coaduna-se perfeitamente com as premissas aqui firmadas no sentido de que o nascimento da obrigação tributária não depende da emissão do lançamento. Todavia, no caso de o sujeito passivo não cumprir espontaneamente a obrigação, resta a dúvida sobre a necessidade de o sujeito ativo emitir o ato de

---

<sup>186</sup> Celso Antônio Bandeira de Mello (**Curso de Direito Administrativo**, *op. cit.*, p. 409) conceitua homologação como “ato vinculado pelo qual a Administração concorda com ato jurídico já praticado, uma vez verificada a consonância dele com os requisitos legais condicionadores de sua válida emissão”.

<sup>187</sup> *Idem*, p. 385.

<sup>188</sup> XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 90-91.



lançamento para buscar exigir o seu cumprimento. É o que se buscará responder a seguir.

#### *2.4.4.3 Necessidade de emissão de notificação*

O inciso V do artigo 149 do CTN determina que a Fazenda deve emitir o ato de lançamento de ofício “quando se comprove a omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte”, ou seja, quando o sujeito passivo não cumprir devidamente a sua obrigação de efetuar o pagamento mencionado no artigo 150 do CTN. Assim, é possível dizer que, não havendo pagamento ou havendo pagamento insuficiente do tributo devido, a Fazenda necessariamente deve emitir o ato formal de lançamento para exigir o que lhe é devido.

Por outro lado, é importante analisar a situação em que o particular cumpre a obrigação acessória de declarar formalmente, por meio da DCTF, GIA e outras, a ocorrência da hipótese normativa, os valores econômicos envolvidos e o montante do tributo que entende devido, mas não efetua o respectivo pagamento. As normas tributárias que prevêm a obrigação de apresentar tais declarações determinam que quando estas não se fizerem acompanhar do correspondente recolhimento, deve ser feita imediata inscrição em dívida ativa e conseqüente execução, sem necessidade de emissão de lançamento ou de notificação ao sujeito passivo.<sup>189</sup> E tanto o Superior Tribunal de Justiça<sup>190</sup> como o Supremo Tribunal Federal<sup>191</sup> têm julgado legais e constitucionais referidas normas, entendendo, que tais as declarações constituem confissão de dívida, afastando a necessidade de lançamento, notificação e abertura

---

<sup>189</sup> É possível citar como exemplo o Decreto-lei 2.124/84, que nos §§ 1º e 2º do artigo 5º determina que: “§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito. § 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observando o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei 2.065, de 26 de outubro de 1983”.

<sup>190</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. 109.8052/SP; DJ de 19.12.2008; Primeira Seção; Rel. Min. Castro Meira; REsp. 673.585; DJ de 05.06.2006; Segunda Turma; Rel. Min. Eliana Calmon.

<sup>191</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AIAGR. 144.609; DJ de 01.09.2005; Segunda Turma; Rel. Min. Maurício Corrêa.

de processo administrativo para a cobrança forçada do tributo. Nesse sentido também é a doutrina de Leandro Paulsen<sup>192</sup> e de José Eduardo Soares de Melo<sup>193</sup>.

Muito embora num primeiro momento pareça ser dispensável o lançamento, notificação e a abertura de processo administrativo quando o próprio sujeito passivo já admite o que deve e quanto deve a título de tributo, não há como desconsiderar as ponderações em sentido contrário realizadas por respeitada doutrina composta por Luciano Amaro, Alberto Xavier, Estevão Horvath, Hugo de Brito Machado e outros.

Luciano Amaro diz que em caso de não recolhimento do tributo ou de recolhimento insuficiente a autoridade administrativa deverá proceder ao lançamento de ofício e notificar o sujeito passivo para exigir o respectivo pagamento, na medida em que a declaração deste não dispensa a necessidade do lançamento, do qual ela é pressuposto e não alternativa. Fundamenta-se o autor no já citado inciso V do artigo 149 do CTN, que requer o lançamento de ofício na hipótese de inexistir pagamento que pudesse ensejar a homologação. Diante disso, conclui que não pode a autoridade, nestes casos, simplesmente inscrever o débito em dívida ativa e executá-lo, pois esta pressupõe o lançamento, mas não o substitui.<sup>194</sup>

Alberto Xavier reforça esta idéia ao esclarecer que o verdadeiro título executivo tributário é o lançamento e não a inscrição em dívida ativa, a qual não passa de um controle suplementar dos requisitos de legalidade extrínseca do lançamento. Segundo o autor: “como qualquer título executivo, o lançamento é *condição necessária* para o exercício do direito de ação executiva; e só não é suficiente porque carece de um ato suplementar de controle (a inscrição de dívida ativa), que confirme, com efeitos declarativos, a existência, a certeza e a exigibilidade do crédito.”<sup>195</sup>

Considera ainda o referido doutrinador que a ausência de emissão de um ato de lançamento e de correspondente notificação do sujeito passivo antes da inscrição em dívida ativa viola o princípio da ampla defesa, eis que a declaração do particular

---

<sup>192</sup> PAULSEN, Leandro. Crédito Tributário: Da Noção de Lançamento à Formalização, *op. cit.*, p. 8-9; e Lançamento tributário: formalização do crédito tributário por declaração do contribuinte. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese, 2009. Edição Especial, p. 91.

<sup>193</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007. p. 354.

<sup>194</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 369-372.

<sup>195</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 412-413.

não tem natureza de confissão, nem tampouco de defesa, mas tão-somente de informação no exercício do dever de colaboração. Além disso, é de extrema importância a sua ponderação no sentido de que a declaração não esgota todas as questões que poderiam ser suscitadas a respeito da falta de pagamento.<sup>196</sup>

Xavier acusa ainda violação ao princípio da isonomia, na medida em que o sujeito passivo que declarou e não pagou não terá direito ao processo administrativo, enquanto que o contribuinte que sequer declarou terá direito ao lançamento de ofício e conseqüente ao processo administrativo.

Corroborando este pensamento as ponderações de Estevão Horvath no sentido de que:

Exatamente por tratar-se de um dever que o particular cumpre e que se traduz em uma forma de colaboração com a Administração Tributária no exercício de sua função “lançadora”, as garantias dos sujeitos obrigados a proceder o “autolancamento” devem ser redobradas. Dever-se-á ter em conta que o particular estará realizando operações que, em princípio, deveriam estar reservadas à Administração, a qual, ao menos teoricamente, tem os meios pessoais e estruturais especializados para tal mister.

O particular pratica aquelas operações e as apresenta ao Fisco sob a forma de algum tipo de declaração ou materializadas no pagamento, diretamente, mas sempre corre o risco de equivocar-se e de cometer erros, de fato ou de direito. Para garantir que o particular não seja prejudicado na sua atividade de “colaboração”, é mister que se ampliem ao máximo as possibilidades de retificação ou de impugnação do seu autolancamento, [...] necessário rodear-lhe de toda uma série de garantias que compensem o risco a que está sujeito no exercício de sua atividade de colaboração com a aplicação dos tributos.<sup>197</sup>

Hugo de Brito Machado, no mesmo sentido, afirma que “é inadmissível a inscrição do valor declarado em Dívida Ativa, sem a prévia notificação do contribuinte”.<sup>198</sup> Acompanham esse pensamento, James Marins<sup>199</sup>, Aliomar

<sup>196</sup> XAVIER, Alberto. A Execução Fiscal nos Tributos de Lançamento por Homologação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 25, p. 7-13, out. 1997.

<sup>197</sup> HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e “Autolancamento”**, *op. cit.*, p. 109-110.

<sup>198</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos do Lançamento Tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 847.

<sup>199</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro** (Administrativo e Judicial), *op. cit.*, p. 211-214.

Baleeiro<sup>200</sup>, Nagibe de Melo Jorge Neto<sup>201</sup>, Angelina Mariz de Oliveira<sup>202</sup> e Schubert de Farias Machado.<sup>203</sup>

Muito embora sejam bastante relevantes as ponderações acima em sentido contrário, no que se refere ao valor declarado pelo próprio sujeito passivo, concordando a Fazenda com este, não há qualquer razão para instauração de um processo administrativo para discuti-lo.

Mas, por outro lado, se o sujeito ativo pretender, além do débito originário declarado pelo sujeito passivo, exigir as penalidades decorrentes do seu não pagamento, as quais são oriundas da incidência e aplicação de outras normas que não aquelas apuradas pelo próprio particular, deve emitir o “auto de infração” e oportunizar a respectiva defesa administrativa. Isto porque, além da controvérsia que pode surgir a respeito, tais penalidades atingem o patrimônio do administrado, situação em que lhe deve ser garantido o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório, nos termos do artigo 5º, LIV e LV, da Constituição Federal.<sup>204</sup>

Portanto, é imperativo constitucional que antes de qualquer imposição de penalidade que atinja o patrimônio do particular, a Administração Pública deve instaurar processo administrativo formal regular, oferecendo-lhe a oportunidade de contraditório e ampla defesa. Nesse sentido, é a doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello.<sup>205</sup>

Com efeito, muito embora, nos termos do Código Tributário Nacional e de legislação esparsa<sup>206</sup>, o lançamento seja dispensável no caso de o próprio sujeito passivo declarar o valor do crédito tributário, havendo qualquer imposição de penalidade ou acréscimo que envolva aplicação de norma não constante da declaração, em função do que dispõe a Carta Magna, deve haver emissão de “auto

---

<sup>200</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 788.

<sup>201</sup> JORGE NETO, Nagibe de Melo. O Lançamento por Homologação e o Devido Processo Legal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 133, p. 80-87, out. 2006, p. 85.

<sup>202</sup> OLIVEIRA, Angelina Mariz de. Inscrição em Dívida Ativa sem Lançamento de Crédito Classificado como Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 146, p. 7-17, nov. 2007, p. 7-17.

<sup>203</sup> MACHADO, Schubert de Farias. Lançamento por Homologação e Decadência, *op. cit.*, p. 75.

<sup>204</sup> BRASIL. **Constituição Federal**. Art. 5º, LIV: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”; LV: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

<sup>205</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, *op. cit.*, p. 103, 465-466.

<sup>206</sup> Decreto-lei 2.124/84, art. 5º, §§ 1º e 2º.

de infração” e respectiva notificação do sujeito passivo, com garantia de ampla defesa e contraditório administrativo.

## 2.5 INDÉBITO TRIBUTÁRIO

Como visto nos itens *supra*, a obrigação tributária é *ex lege*, ou seja, é originária da lei tributária, nascendo automática e infalivelmente toda vez que se realizar a hipótese teórica nesta prevista. Todavia, conforme também já destacado, compete ao homem proceder a interpretação e a aplicação da lei, o que leva à conclusão de que muitas vezes esta pode se dar de forma equivocada. Na esfera tributária, tal erro pode gerar o recolhimento de valor a título de tributo maior que o devido, ou ainda, quando este sequer existir.

Para estas situações o artigo 165 do Código Tributário Nacional previu expressamente o direito à restituição do que foi pago indevidamente, prescrevendo que:

**Art. 165.** O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Todavia, o aludido direito não se baseia tão-somente no Código Tributário Nacional, encontrando guarida na própria Constituição. Como explica Marcelo Fortes de Cerqueira, o mencionado dispositivo do CTN é o fundamento imediato do direito de repetição, mas o fundamento último de validade deste e do próprio direito de restituição está no princípio constitucional da estrita legalidade. Isso porque, o sujeito passivo deve a título de tributo o estabelecido na lei, de modo que qualquer

valor recolhido em desconformidade com esta, deverá ser devolvido pelo Estado. Ademais, destaca o autor que a própria lei que cria o tributo deve estar em absoluta sintonia com as regras superiores que a fundamentam, sobretudo com o Sistema Constitucional Tributário.<sup>207</sup> Com base nisso, afirma, com razão, que “acaso inexistisse norma infraconstitucional garantidora do direito à repetição, o mesmo poderia ser reclamado igualmente, em face dos princípios constitucionais”.<sup>208</sup>

Por estes motivos, mesmo não havendo previsão expressa no CTN, é possível afirmar que existe o direito à repetição de indébito quando o recolhimento se dá em face de lei que posteriormente é declarada inconstitucional, o que será objeto de melhor análise em capítulo específico.

Marco Aurélio Greco justifica essa omissão legislativa dizendo que “o CTN não raciocina com a hipótese de inconstitucionalidade. Aliás, nem considera tal hipótese. Ele parte da premissa de que todas as leis são válidas”.<sup>209</sup>

Rubens Gomes de Sousa também contribui para a conclusão de que é possível a repetição de indébito de tributo pago com base em lei inconstitucional, ao esclarecer que, para se averiguar se o pagamento foi indevido, deve-se analisar se existe obrigação tributária, que, por sua vez, pode ser examinada em três planos: i) constitucional, “para verificar se a lei que criou o tributo é válida em face da Constituição, ou seja, não é inconstitucional”; ii) legislativo, “para verificar se a lei que está sendo aplicada é exatamente a que corresponde à hipótese em inversamente, se a hipótese que ocorreu é exatamente a prevista na lei aplicável; e iii) administrativo, “para verificar se a atividade administrativa do lançamento foi exercida exatamente de acordo com a lei aplicável”.<sup>210</sup>

---

<sup>207</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do Indébito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 301-306.

<sup>208</sup> *Idem*. p. 283. No mesmo sentido é a doutrina de Hugo de Brito Machado (**Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 11); de Hugo de Brito Machado Segundo (**Processo Tributário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 429); e de Schubert de Farias Machado (O Direito à Repetição do Indébito Tributário. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 401).

<sup>209</sup> GRECO, Marco Aurélio; PONTES, Helenilson Cunha. **Inconstitucionalidade da Lei Tributária: Repetição do Indébito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 41.

<sup>210</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**, *op. cit.*, p. 99.

Há ainda aqueles que justificam o aludido direito em outros princípios constitucionais além do da legalidade. É o caso de José Eduardo Soares de Melo<sup>211</sup> e de Ricardo Lobo Torres<sup>212</sup> que mencionam o princípio da vedação ao enriquecimento sem causa. Paulo Roberto Lyrio Pimenta acrescenta a estes os princípios da moralidade, da boa-fé e da nulidade da norma inconstitucional.<sup>213</sup> Gabriel Lacerda Troianelli faz referência aos princípios da não privação da propriedade sem o devido processo legal e da moralidade<sup>214</sup>. E, por fim, José Mörschbacher cita o respeito à propriedade privada e a vedação ao confisco.<sup>215</sup>

Tais princípios também se revelam adequados à defesa do direito à repetição de indébito, mas o princípio da legalidade por si só, nos termos acima expostos, já é suficiente para tanto.

Com efeito, se o sujeito passivo recolher indevidamente valor a título de tributo, seja em função da incorreta aplicação da lei ou da sua própria inconstitucionalidade, terá direito à sua devolução, em face do princípio da legalidade tributária.

---

<sup>211</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Repetição do Indébito e Compensação. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 232.

<sup>212</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Restituição de Tributos**. Rio de Janeiro: Forense, 1983. p. 98.

<sup>213</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 125-126.

<sup>214</sup> TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Repetição de Indébito, Compensação e Ação Declaratória. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição de Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 120.

<sup>215</sup> MÖRSCHBÄCHER, José. Repetição do Indébito Tributário e Compensação. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 253.

### 3 ASPECTOS GERAIS SOBRE A DECADÊNCIA E A PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

#### 3.1 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

Como muito bem destacado por Paulo de Barros Carvalho, “o direito posto, [...] concebido para ordenar as condutas intersubjetivas [...] não pode compadecer-se com a indeterminação, com a incerteza, com a permanência de conflitos irresolvíveis”.<sup>216</sup>

Por isso, com o objetivo de proporcionar a segurança, a certeza e a estabilidade das relações jurídicas, e de evitar que estas permaneçam indefinidas por tempo indeterminado, o direito positivo impôs limites temporais ao exercício de direitos. Para tanto, criou as figuras da decadência e da prescrição, que têm como consequência justamente a extinção de direitos, em função da inércia de seus titulares em exercê-los durante determinado período de tempo prefixado em lei.<sup>217</sup>

A definição de um prazo para que as relações jurídicas se estabilizem importam também porque, como observa Luciano Amaro, “papéis perdem-se ou destroem-se com o passar do tempo. O tempo apaga a memória dos fatos, e, inexoravelmente, elimina as testemunhas”.<sup>218</sup>, o que dificulta a defesa dos envolvidos na relação jurídica.

Pontes de Miranda, nesse sentido, destaca que:

Serve à segurança e à paz públicas, para limite temporal à eficácia das pretensões e das ações. A perda ou a destruição das provas exporia os que desde muito se sentem seguros, em paz, e confiantes

---

<sup>216</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, *op. cit.*, p. 228-229.

<sup>217</sup> No mesmo sentido, Eurico Marcos Diniz de Santi (Decadência e Prescrição no Direito Tributário: Aspectos Teóricos, Práticos e Análise das Decisões do STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 62, p. 40, nov. 2000) considera-os como mecanismos do sistema jurídico para absorção de incertezas, limites impostos pelo próprio ordenamento à sua positivação. Juan José Bayona Giménez (**La Caducidad en el Ordenamiento Tributario Español**. Pamplona: Aranzadi, 1999. p. 37) também entende que a decadência e a prescrição são instituições destinadas a servir ao princípio da segurança jurídica. Jorge Lopes de Sousa, de Portugal (**Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária**. Lisboa: Áreas Editora, 2008. p. 18) também manifesta este entendimento.

<sup>218</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 396.



no mundo jurídico, a verem levantarem-se – contra o seu direito, ou contra o que têm por seu direito – pretensões ou ações ignoradas ou tidas por ilevantáveis. O fundamento da prescrição é proteger o que não é devedor e pode não mais ter prova da inexistência da dívida, tal como juridicamente ela aparecia.<sup>219</sup>

A decadência e a prescrição tratam-se, portanto, de mecanismos legais que visam a efetivar o princípio da segurança jurídica. Este princípio, de acordo com Bandeira de Mello, busca garantir a estabilidade e um mínimo de previsibilidade para que os sujeitos de direito possam saber o que esperar do futuro, e para que não sejam surpreendidos com abalos repentinos que venham a modificar situações anteriormente estabelecidas, tudo que permite um convívio social ordenado.<sup>220</sup>

Uma vez que o objetivo da decadência e da prescrição é viabilizar a consolidação das relações jurídicas com o passar do tempo, conferindo maior segurança e tranquilidade à sociedade, verifica-se que a sua instituição é de interesse e de ordem públicos.<sup>221</sup> Como observa Câmara Leal, “há um interesse social de ordem pública em que essa situação de incerteza e instabilidade não se prolongue indefinidamente”.<sup>222</sup>

Câmara Leal, todavia, também vislumbra que

não deixa de haver, portanto, na prescrição, uma certa penalidade indireta à negligência do titular, e muito justificável essa pena, que o priva de seu direito, porque, com a sua inércia obstinada, ele faltou ao dever de cooperação social, permitindo que sua negligência concorresse para a procrastinação de um estado antijurídico, lesivo à harmonia social.<sup>223</sup>

<sup>219</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. Campinas: Bookseller, 2000. tomo VI. Atualizado por ALVES, Vilson Rodrigues, p. 135. No mesmo sentido é a opinião de Clóvis Beviláquia (**Código Civil dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo, 1959. p. 349): “A prescrição é uma regra de ordem, de harmonia e de paz, imposta pela necessidade da certeza das relações jurídicas”.; e Juan José Bayona Giménez (**La Caducidad en el Ordenamiento Tributario Español**, *op. cit.*, p. 37).

<sup>220</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 111-112.

<sup>221</sup> Edylcéa Tavares Nogueira de Paula (**Prescrição e Decadência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 14) entende que a decadência e a prescrição foram instituídas para facilitar a estabilidade das relações jurídicas entre os indivíduos na sociedade, visando, assim, ao interesse público.

<sup>222</sup> LEAL, Antônio Luis da Câmara. **Da Prescrição e da Decadência**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982. p. 10.

<sup>223</sup> *Idem*, p. 16.

Na esfera tributária Ives Gandra da Silva Martins também julga que

Decadência e prescrição punem a desídia, a imperícia, a negligência, a omissão da Administração Pública e garantem segurança jurídica, dando estabilidade às relações entre Fisco e contribuinte, impedindo que, após determinado prazo, possam ser alteradas.<sup>224</sup>

Fábio Fanucchi, por outro lado, sustenta que, por se tratarem de institutos de ordem pública, deve ser afastada a idéia de que a decadência e a prescrição constituiriam uma punição ao titular do direito em função do seu desinteresse em exercê-lo.<sup>225</sup>

Muito embora não tenha como negar que o titular do direito atingido pela decadência ou pela prescrição sofre, ainda que indiretamente, uma punição (perda do direito), parece que não é esse o fundamento e finalidade destes institutos. Esta assertiva fica mais clara ao se refletir sobre o direito de crédito da Fazenda, pois a punição do Estado não se coadunaria com o interesse público da arrecadação tributária. Faz mais sentido prejudicá-lo (interesse de arrecadação) em função de um outro interesse público: o da segurança e da estabilização das relações jurídicas.

Com efeito, tem-se que a decadência e a prescrição são mecanismos utilizados pelo legislador, não para punir pessoas, mas para promover a consolidação das relações jurídicas, conferindo à sociedade mais segurança e estabilidade.

Por fim, é interessante observar a ponderação efetuada por Paulo de Barros em relação ao princípio da “justiça”:

Essa tendência à determinação e à estabilização dos comportamentos intersubjetivos nem sempre se volta, de modo imediato, para o valor “justiça”. Antes, persegue o equilíbrio das relações, mediante a convicção de que uma solução jurídica será encontrada: eis o primado da “certeza do direito”, que opera para realizar, num segundo momento, o bem maior da “justiça”.<sup>226</sup>

<sup>224</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Decadência e Prescrição**. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 13. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1976. p. 21.

<sup>225</sup> FANUCCHI, Fábio. **A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1970. p. 17.

<sup>226</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, *op. cit.*, p. 229. Nesse sentido também é a opinião de Daniel Lacasa Maya (**Decadência e Prescrição das Contribuições Sociais para a Seguridade Social**. 2007. 351 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. p. 207-208.

Tem razão o professor paulista, na medida em que, de fato, a impossibilidade de um titular de direito poder exercê-lo em função do decurso do tempo, num primeiro momento, pode até parecer injusto, mas ao se refletir sobre a questão num âmbito mais abrangente (como se fez acima), verifica-se que a decadência e da prescrição buscam um bem maior. E é essa visão mais ampla que deve ser considerada para se fazer a exegese dos dispositivos legais que tratam da matéria.

Diante do exposto, é possível dizer que a decadência e a prescrição são mecanismos utilizados pelo legislador para buscar garantir a segurança e a estabilização das relações jurídicas, por meio da extinção de direitos em função da inércia de seus titulares em exercê-los.

### 3.2 DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO CIVIL BRASILEIRO E OS LIMITES DE SUA INFLUÊNCIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Antes do exame da decadência e da prescrição no direito tributário, é válido fazer uma breve análise destes institutos no direito civil, âmbito em que se deram os primeiros estudos a respeito, exercendo forte influência na forma como eles vêm sendo tratados no direito tributário.

Inicialmente importa mencionar que o Código Civil de 1916 não falava em decadência, mas tão somente em prescrição. Somente o Código de 2002 veio a regulamentar expressamente a decadência, havendo também disposições sobre ambos no Código de Processo Civil.

Justamente em razão de o Código Civil de 1916 não ter feito menção à decadência, mas tão somente à prescrição, consoante Antônio Luis Câmara Leal<sup>227</sup>, foi a doutrina que construiu as suas bases jurídicas, as quais foram adotadas pela jurisprudência. Essa omissão legislativa parece ter sido também a causa da dificuldade enfrentada para se estabelecer os critérios identificadores e diferenciadores dos prazos de decadência e de prescrição.

Para o autor *supra*, a decadência é “a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício

---

<sup>227</sup> LEAL, Antônio Luis da Câmara. **Da Prescrição e da Decadência**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982. p. 116.

dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício se tivesse verificado”.<sup>228</sup> Já a prescrição é por ele conceituada como “a extinção de uma ação ajuizável, em virtude da inércia de seu titular durante um certo lapso de tempo, na ausência de causas preclusivas de seu curso”.<sup>229</sup>

A partir destes conceitos verifica-se que ambos os institutos têm em comum o fato de serem causas extintivas de direito, ocasionadas pela inércia de seu titular, tendo como fator operante o tempo. Quanto às distinções, consoante o Câmara Leal, são, essencialmente, em relação ao objeto, efeitos e prazo.

Para ele, a decadência tem por objeto o direito; e a prescrição, a ação que o protege. A decadência supõe um direito que não foi exercido por seu titular, enquanto que a prescrição supõe um direito já exercido pelo titular, mas violado por terceiro.<sup>230</sup>

Em relação aos efeitos, sustenta o mesmo autor que a decadência extingue diretamente o direito e, indiretamente, a ação que o protege. Já a prescrição extingue diretamente a ação e, via de consequência, o direito, se este não dispuser de outro meio para se fazer valer.<sup>231</sup> Nos termos propostos por Câmara Leal, a prescrição não extingue toda e qualquer ação viável para a realização de um determinado direito, mas especificamente aquela cujo prazo prescricional decorreu, podendo o direito ser pleiteado por outra ação ainda não prescrita, se houver. E apesar de a perda da possibilidade de se intentar a ação para defender um direito fazer com que este perca quase por completo a sua eficácia, o seu titular continua o possuindo. Isto porque, o artigo 882 do Código Civil de 2002 – artigo 970 do Código de 1916 – define que: “Não se pode repetir o que se pagou para solver dívida prescrita, ou cumprir obrigação judicialmente inexigível”<sup>232</sup>, o que significa que se

---

<sup>228</sup> LEAL, Antônio Luis da Câmara. **Da Prescrição e da Decadência**, *op. cit.*, p. 101.

<sup>229</sup> *Idem*, p. 12.

<sup>230</sup> *Idem*, p. 398.

<sup>231</sup> *Idem*, p. 397-401.

<sup>232</sup> *Idem*, p. 11: “[...] a prescrição só pode ter por objeto a ação, e não o direito, [...]” MARTINS, Alan; FIGUEIREDO, Antonio Borges de. **Prescrição e Decadência no Direito Civil**. Porto Alegre: Síntese, 2002. p. 13: “[...] se o titular de direito permanece durante muito tempo inerte, frente ao direito de propor a ação adequada à defesa do seu direito, este direito subjetivo de ação perece. Entretanto, se o prescribente resolver cumprir a obrigação que tem para com o titular de direito, pode fazê-lo, mesmo estando consumada a prescrição, isto é totalmente lícito. Esta tese se confirma em nossa legislação, com a possibilidade de renúncia, expressa ou tácita, à prescrição, e também pelo disposto no art. 970 do Código Civil de 1916 e no art. 882 do novo Código Civil, que declaram válido o pagamento de uma dívida prescrita, sem direito à repetição. Tal dispositivo somente se justifica pelo fato de o direito sobreviver à prescrição, pois de outro modo o pagamento seria sem causa”.

alguém pagar dívida prescrita não estará pagando indevidamente ou ilícitamente, pois o credor continua tendo direito de recebê-la e o devedor permanece com a obrigação, ao menos moral, de pagá-la.<sup>233</sup>

Quanto ao prazo decadencial, observa Câmara Leal que inicia no momento em que o direito nasce. Já o prescricional só começa a correr quando o direito é violado, ameaçado ou desrespeitado, porque nessa ocasião é que nasce a ação (ou pretensão), contra a qual a prescrição se dirige.<sup>234</sup> Destaca também que os prazos prescricionais são fixados somente em lei, não podendo ser convencionados entres as partes, característica essa que veio a ser expressamente disposta no Código Civil de 2002, por meio do seu artigo 192<sup>235</sup>. Já os decadenciais, diz o autor, podem ser legais ou convencionais, o que também foi admitido de forma expressa no atual Código Civil (art. 211)<sup>236</sup>.

Outra propriedade diferenciadora dos prazos de prescrição e decadência apontada por Câmara Leal se refere à possibilidade de interrupção e suspensão, que, segundo ele, só ocorre com os prazos prescricionais.<sup>237</sup> Neste aspecto também houve regulamentação no novo Código Civil, por meio do artigo 207 que diz: “salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição”. Todavia, quando o dispositivo fala em “salvo disposição em contrário”, abre a possibilidade de haver previsão legal nesse sentido. Essa é a conclusão de Maria Helena Diniz.<sup>238</sup>

Câmara Leal salienta ainda que somente a decadência prevista em lei pode ser reconhecida de ofício pelo juiz, ao contrário da decadência convencional e da prescrição das ações patrimoniais, as quais devem ser levantadas pela parte.<sup>239</sup> Esta propriedade também veio a ser estabelecida no Código Civil de 2002, consoante se

---

<sup>233</sup> Nesse sentido, Pontes de Miranda (**Tratado de Direito Privado**, *op. cit.*, tomo VI, p. 141) diz que: “a exceção de prescrição encobre parte da eficácia do direito, isto é, a eficácia da pretensão ou a da ação, porém não todos os efeitos do direito. O direito, esse, persiste, inclusive para a incidência do art. 970. Se o devedor satisfizer a pretensão, não há doação; nem falta de causa. Donde a irrepetibilidade por enriquecimento injustificado”.

<sup>234</sup> LEAL, Antônio Luis da Câmara. **Da Prescrição e da Decadência**, *op. cit.*, p. 101.

<sup>235</sup> BRASIL. **Código Civil**. Art. 192: “Os prazos de prescrição não podem ser alterados por acordo das partes”.

<sup>236</sup> BRASIL. **Código Civil**. Art. 211: “Se a decadência for convencional, [...]”

<sup>237</sup> LEAL, Antônio Luis da Câmara. **Da Prescrição e da Decadência**, *op. cit.*, p. 115.

<sup>238</sup> DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral do Direito Civil**. São Paulo: Saraiva, 2002. v.1, p. 352.

<sup>239</sup> LEAL, Antônio Luis da Câmara. **Da Prescrição e da Decadência**, *op. cit.*, p. 115.

verifica de seus artigos 194, 210 e 211<sup>240</sup>. No Código de Processo Civil, o § 5º do seu artigo 219 já previa que, em se tratando de direito patrimonial, o juiz não poderia decretar a prescrição de ofício. Todavia, em 2006, a Lei 11.280, veio a revogar o mencionado artigo 194 do CC e alterar a redação do § 5º do artigo 219 do CPC, para estabelecer que o juiz pode se pronunciar *ex officio* sobre a prescrição.<sup>241</sup>

Por fim, Câmara Leal sustenta que a decadência legal não pode ser renunciada, nem antes nem depois de consumada. Já a prescrição, após consumada, consoante o artigo 161 do Código Civil de 1916, que corresponde ao artigo 191 do Código Civil de 2002<sup>242</sup>, pode ser renunciada, tácita ou expressamente, por quem a aproveita.<sup>243</sup>

Agnelo Amorim Filho, por outro lado, tece uma série de críticas aos critérios diferenciadores da decadência e da prescrição propostos por Câmara Leal; primeiro porque entende que a aludida distinção não deve ser realizada com base nos efeitos ou conseqüências destes institutos (prescrição: extinção da ação; e decadência: extinção do direito), sustentando que o que deve ser levado em conta é a causa e não o efeito; segundo porque os critérios utilizados por Câmara Leal são empíricos, destituídos de base científica; terceiro porque não são capazes de explicar as chamadas ações imprescritíveis.<sup>244</sup>

Diante disso, com o intuito de encontrar um critério seguro, com base científica, Amorim Filho propõe a distinção entre a decadência e a prescrição em função da natureza do direito a ser extinto. Para tanto, remete-se à classificação de Chiovenda dos direitos subjetivos, os quais, no entender deste autor, dividem-se em duas grandes categorias: i) “direitos a uma prestação” e; ii) “direitos potestativos”.

Os primeiros são aqueles que têm por finalidade um bem da vida a ser adquirido por meio de uma prestação positiva ou negativa do sujeito passivo. Já os potestativos referem-se aos poderes conferidos legalmente ao sujeito ativo, os quais são exercidos mediante simples declaração de vontade, podendo, em alguns casos,

---

<sup>240</sup> BRASIL. **Código Civil**. Art. 194: “O juiz não pode suprir, de ofício, a alegação de prescrição, salvo se favorecer a absolutamente incapaz”; Art. 210: “Deve o juiz, de ofício, conhecer da decadência, quando estabelecida por lei”; Art. 211: “Se a decadência for convencional, a parte a quem aproveita pode alegá-la em qualquer grau de jurisdição, mas o juiz não pode suprir a alegação”.

<sup>241</sup> BRASIL. **Código de Processo Civil**. Art. 219, § 5º: “O juiz pronunciará, de ofício, a prescrição”.

<sup>242</sup> LEAL, Antônio Luis da Câmara. **Da Prescrição e da Decadência**, *op. cit.*, p. 105-115.

<sup>243</sup> *Idem*, p. 115.

<sup>244</sup> AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n. 300, p. 9-10, out. 1960.

ser necessária a intervenção do juiz (como exemplo, o autor cita o poder que tem o mandante e o doador de revogar o mandato e a doação). E, muito embora seja dispensável o concurso de vontade do sujeito passivo, este ficará sujeito aos efeitos da mencionada declaração.<sup>245</sup> Esta é a principal característica dos direitos potestativos, apontada por Amorim Filho, qual seja: “o estado de sujeição que o seu exercício cria para outra ou outras pessoas, independentemente da vontade destas últimas, ou mesmo contra a sua vontade”.<sup>246</sup> O autor destaca ainda que os direitos potestativos “são insuscetíveis de violação e a eles não corresponde uma prestação”.<sup>247</sup>

A partir disso, o referido doutrinador, afirma que somente os direitos a uma prestação podem ser violados e é justamente esta violação que dá origem a uma ação para protegê-lo. Assim, somente esta espécie de direito conduz à prescrição, cuja função, como já visto, é justamente estabelecer um prazo para que aludida ação seja exercitada, sob pena de sua extinção. Conclui ainda que só as ações condenatórias estão sujeitas à prescrição, pois são as únicas que protegem direitos suscetíveis de violação.<sup>248</sup>

Os direitos potestativos, por outro lado, esclarece Amorim, como não são suscetíveis de violação, não podem dar origem a uma ação condenatória, nem tampouco, à prescrição. O seu exercício pode se dar por meio de uma declaração ou de uma ação constitutiva. E a omissão do titular do direito em fazê-lo, quando a lei estabelece um prazo para tanto, gera a sua extinção, fenômeno denominado de decadência. Ao que se convencionou chamar de decadência, portanto, segundo o autor, não há um dever ou uma obrigação do sujeito passivo a ser cumprido no curso de seu prazo, mas um direito que pode ser exercido por seu titular, independentemente de atitude de terceiros.<sup>249</sup>

Yussef Said Cahali, apesar de considerar válida, critica a pretendida distinção “científica” entre os dois institutos, proposta por Amorim Filho, dizendo que “a dificuldade simplesmente se teria deslocado para o âmbito da classificação dos direitos *in specie* [...] e não resolveria o problema daqueles direitos que, na

---

<sup>245</sup> AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis, *op. cit.*, p. 10-11.

<sup>246</sup> *Idem*, p. 12.

<sup>247</sup> *Idem*, p. 12.

<sup>248</sup> *Idem*, p. 20.

<sup>249</sup> *Idem*, p. 22-23.

classificação de outros autores, não se qualificassem como direito potestativo ou como direito a uma prestação”.<sup>250</sup>

Na esfera tributária, Eurico Diniz rejeita expressamente a aplicabilidade das proposições e critérios diferenciadores propostos por Câmara Leal e Amorim Filho. Isto porque, entende que são de ordem pragmática e implementados pela doutrina, sem a necessária correspondência empírica com o texto legislado. O autor procura dar sentido à prescrição e à decadência sob a ótica das normas jurídicas que enredam a fenomenologia do direito tributário positivo.<sup>251</sup>

Paulo de Barros Carvalho adverte que a decadência no direito tributário oferece aspectos estruturais que não se identificam com os do direito privado, tais como o termo *a quo* do prazo decadencial (que em algumas situações, ao contrário do direito civil, não coincide com o nascimento do direito); e a previsão legislativa de interrupção do prazo decadencial (art. 173,II do CTN).<sup>252</sup>

Luciano Amaro também alerta para o risco de trazer para o direito tributário institutos ou rótulos (decadência e prescrição) do direito privado, pois pode gerar a importação também de suas perplexidades e inconsistências enfrentadas pela doutrina civilista, especialmente no que se refere à sua distinção.<sup>253</sup>

Levando-se em conta que estes institutos são mecanismos utilizados pelo legislador para impor limites ao exercício de direitos em geral, bem como que as obrigações tributárias, por serem *ex lege*, também só podem ser extintas por definição legal, o mais razoável é concluir que a decadência e a prescrição são

<sup>250</sup> CAHALI, Yussef Said. **Prescrição e Decadência**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 28.

<sup>251</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 145-148. Robson Maia Lins (**Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária: Decadência e Prescrição**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 94; e Paulo Cesar Conrado (Execução Fiscal em Matéria Tributária: decretabilidade *ex officio* da prescrição intercorrente. *In*: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Decadência e Prescrição em Direito Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 173-178) concordam que as normas de decadência e de prescrição tributária têm contornos próprios, fugindo, em alguns pontos, dos parâmetros fixados no direito civil. No mesmo sentido Elody Nassar (**Prescrição na Administração Pública**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 10-11) entende que os paradigmas firmados no direito privado a respeito da prescrição devem ser considerados no direito público, mas não nas condições de paradigmas absolutos. No direito espanhol, consoante Magín Pont Mestres (**La prescripción tributaria ante el derecho a liquidar y el derecho a recaudar y cuestiones conexas**. Madrid: Marcial Pons, 2008. p. 23-32) também há a discussão a respeito de a prescrição tributária seguir ou não as orientações firmadas na prescrição civil. E, segundo o autor, os diferentes aspectos previstos na legislação tributária a respeito da prescrição, dificultam a conclusão de que esta estaria imersa na prescrição civil. Faz menção ainda às opiniões de Albiñana, Bayona Y Soler Roch, Diez-Alegria que, da mesma forma, observam as peculiaridades e configuração distinta da prescrição tributária em relação à civil.

<sup>252</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 470.

<sup>253</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 402.



normas jurídicas. Em assim sendo, é possível afirmar que cabe ao legislador estabelecer e descrever os critérios que compõem a hipótese da decadência e da prescrição, assim como prescrever quais serão as conseqüências. Isto quer dizer que é a lei que irá estabelecer quais são as condições e requisitos para as respectivas consumações, bem como quais são as suas conseqüências. E é a partir destes textos legais que a doutrina deve promover o seu trabalho de interpretação.

Conclui-se, portanto, que os estudos realizados no âmbito do direito civil podem e devem ser considerados e aproveitados no direito tributário, desde que sejam compatíveis com as suas disposições legais e princípios que o regem.<sup>254</sup>

Por isso, antes de se fazer definições e distinções a respeito da decadência e da prescrição tributárias, cabe analisar a legislação que regulamenta a matéria. E para averiguar quais são os dispositivos válidos e aplicáveis no âmbito tributário é oportuno definir *a priori* quais são os instrumentos legais competentes para tratar do tema.

### 3.3 COMPETÊNCIA LEGISLATIVA

O artigo 18, § 1º, da Constituição Federal de 1967 definia que: “a lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar”. A partir deste dispositivo constitucional surgiram duas correntes interpretativas, chamadas de dicotômica e tricotômica.

A dicotômica, sustentada por Geraldo Ataliba<sup>255</sup>, Souto Maior Borges<sup>256</sup>, Paulo de Barros Carvalho<sup>257</sup> e Roque Antônio Carrazza<sup>258</sup>, dizia que a lei complementar

---

<sup>254</sup> Nesse sentido também é o posicionamento de Daniel Lacasa Maya (**Decadência e Prescrição das Contribuições Sociais para a Seguridade Social**, *op. cit.*, p. 204).

<sup>255</sup> ATALIBA, Geraldo. Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios. **Revista de Direito Público**, n. 10, p. 45-80, out./dez. 1969.

<sup>256</sup> BORGES, José Souto Maior. Normas Gerais de Direito Tributário. **Revista de Direito Público**, ano 7, n. 31, p. 258, 1974.

<sup>257</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. O campo restritivo das normas gerais de direito tributário. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n. 433, p. 302, nov. 1971.

<sup>258</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 805.

referida no artigo 18, § 1º, da Constituição de 1967 tinha a única função de estabelecer normas gerais de direito tributário. E estas eram compreendidas por eles como aquelas que dispõem sobre: i) conflitos de competência tributária; e ii) as limitações constitucionais ao poder de tributar. Tal posicionamento era fundamentado no princípio da Federação, julgando-se que, ao aceitar que a lei complementar trate de outras matérias tributárias além das supramencionadas, estar-se-ia admitindo invasão de competência privativa e quebra de autonomia dos Estados, Municípios e Distrito Federal.

Já a tricotômica, defendida por Ives Gandra da S. Martins<sup>259</sup> e Rubens Gomes de Sousa<sup>260</sup>, sustentava que cabia à lei complementar, citada na referida norma constitucional, dispor sobre: i) conflitos de competência em matéria tributária entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios; ii) as limitações constitucionais ao poder de tributar; e iii) as normas gerais de direito tributário.

A Constituição Federal de 1988, por meio do inciso III do artigo 146<sup>261</sup>, parece que veio a confirmar a interpretação do § 1º do artigo 18 da Constituição anterior dada pela corrente tricotômica, dispondo que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, indicando de forma expressa que dentre elas se inclui a decadência e a prescrição tributárias.

Diante desta previsão expressa da Carta Magna, Roque Antônio Carrazza admite que a decadência e a prescrição devem ser disciplinadas por lei complementar. Todavia, julga que esta deve se limitar a apontar as diretrizes gerais, tais como o *dies a quo*, as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas, enfim, deve se restringir a estabelecer o método de contagem dos prazos decadenciais e prescricionais sem, contudo, fixar a extensão destes. Os prazos, segundo o autor, devem ser firmados em lei da própria entidade tributante.<sup>262</sup>

---

<sup>259</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1989. p. 63.

<sup>260</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Normas Gerais do Direito Financeiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, Fundação Getulio Vargas, v. 37, p. 12-33, 1954.

<sup>261</sup> **Art. 146.** Cabe à lei complementar: I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

<sup>262</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. 2007, *op. cit.*, p. 920-921.

José Eduardo Soares de Melo<sup>263</sup>, Luciano Amaro<sup>264</sup>, Alberto Xavier<sup>265</sup>, Francisco Alves dos Santos Júnior<sup>266</sup>, Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza<sup>267</sup>, por outro lado, não negam que cabe à lei complementar fixar a extensão dos prazos decadenciais e prescricionais. Mas aceitam a possibilidade de a lei ordinária estabelecer prazo decadencial inferior ao estabelecido no CTN, em função da ressalva contida no § 4º do artigo 150: “se a lei não fixar prazo à homologação”. Xavier esclarece que “a proibição de dilatação do prazo [...] decorre logicamente da função garantística que a lei complementar desempenha em matéria de prescrição e decadência, cuja limitação no tempo é corolário do princípio da segurança jurídica”<sup>268</sup>.

Eurico Marcos Diniz de Santi, muito embora não entenda que sob a égide da Constituição de 1967 a decadência e a prescrição fossem matérias reservadas à lei complementar, diz que a previsão expressa na CF de 88 nesse sentido quer dizer que a extensão dos prazos também deve ser definida pelo legislador complementar, de modo a proporcionar certeza e segurança do direito, por meio de um Sistema Tributário Nacional uniformizado, não implicando em invasão de competências federativas, nem tampouco em violação à autonomia dos Municípios.<sup>269</sup>

Paulo de Barros Carvalho também sustenta que a alínea “b” do inciso III do artigo 146 da Carta Magna veio a impor a necessidade de lei complementar para dispor sobre decadência e prescrição, incluindo a fixação de seus prazos. No seu entender a Carta da República exige esta maior vigilância, justamente em razão da relevância da manutenção da segurança jurídica e estabilidade das relações sociais. Desta forma, defende o Professor que é evidente que a lei ordinária não pode alterar

---

<sup>263</sup> MELO, José Eduardo. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007. p. 353.

<sup>264</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 409.

<sup>265</sup> XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 104.

<sup>266</sup> SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 82 e 133.

<sup>267</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. PIS e Cofins. Prescrição. Inteligência dos arts. 146, III, “b”, da CF e 174 do CTN. Inconstitucionalidade do art. 46 da Lei n.º 8.212/91. A Jurisprudência dos Tribunais Superiores sobre Prescrição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 133, p. 96, out. 2006.

<sup>268</sup> XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 104. No mesmo sentido é a dissertação de Mestrado de Daniel Lacasa Maya (**Decadência e Prescrição das Contribuições Sociais para a Seguridade Social**, *op. cit.*).

<sup>269</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 89-91 e 94.

os prazos previstos na lei complementar, sendo instrumento absolutamente inapto para tanto.<sup>270</sup>

Sacha Calmon Navarro Coêlho acrescenta que “a lei complementar jamais pode delegar matéria que lhe pertine, por determinação constitucional; tornaria flexível a nossa constituição”.<sup>271</sup>

Humberto Ávila, por sua vez, diz que “normas sobre prescrição e decadência sem prazo – com o perdão da metáfora – é como ‘avião sem asa’ ou ‘futebol sem bola’”. O autor justifica seu posicionamento dizendo que “esses institutos circulam, precisamente, em torno do prazo: seu início, seu final, sua suspensão, modificação ou interrupção. Salaria ainda que se cada pessoa jurídica puder estabelecer um prazo diferente, a norma prevista na lei complementar deixará de ser instrumento assecuratório de uniformidade, harmonia, estabilidade e previsibilidade, ou seja, de segurança jurídica.”<sup>272</sup>

No âmbito jurisprudencial, o Supremo Tribunal Federal já consolidou entendimento no sentido de que a decadência e a prescrição tributárias, desde a Constituição de 1967, só podem ser regulamentadas por meio de lei complementar. Este foi o motivo pelo qual aquela Corte editou a Súmula Vinculante n. 8, que definiu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que não respeitaram a reserva de lei complementar para tratar da decadência e prescrição tributárias.

Gilmar Mendes, em voto proferido em julgamento indicado como precedente da aludida súmula vinculante, esclarece que “retirar do âmbito da lei complementar a definição dos prazos e a possibilidade de definir as hipóteses de suspensão e interrupção da prescrição e da decadência é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional”. Para ele, “o núcleo das normas sobre extinção temporal do crédito

---

<sup>270</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Contribuição Previdenciária – Prazos Decadencial e Prescricional. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, Síntese, n. 59, p. 27, jan./fev. 2008. No mesmo sentido é a opinião de Hugo de Brito Machado (Contribuição Previdenciária – Prazos Decadencial e Prescricional. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, Síntese, n. 59, p. 16, jan./fev. 2008); de Aliomar Baleeiro (**Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 910-911); de Vittorio Cassone (**Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 191) e de Hugo de Brito Machado Segundo (Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 304).

<sup>271</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 105. Nesse sentido também é a opinião de Hugo de Brito Machado Segundo (Decadência e Prescrição, 2007, *op. cit.*, p. 305).

<sup>272</sup> ÁVILA, Humberto. Lei Complementar sobre Normas Gerais. Matéria de Norma Geral. Prescrição e Decadência. Prazo. Fixação por Lei Ordinária Contrária à Lei Complementar. Exame de Constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 157, p. 108-114, out. 2008.

tributário reside precisamente nos prazos para o exercício do direito e nos fatores que possam interferir na sua fluência”. Diante disso, conclui que “a fixação de prazos decadenciais e prescricionais, a definição de sua forma de fluência são questões que exigem tratamento uniforme em âmbito nacional”, sendo justamente esta a função da lei complementar, cuja eficácia não se limita ao âmbito federal, mas nacional. Assim, permitir a disposição destes temas por meio de lei ordinária dos entes políticos, na visão do Excelentíssimo Ministro, seria prejudicial ao necessário tratamento isonômico entre sujeitos passivos que se encontrem em situação equivalente, e à segurança jurídica. Por fim, esclarece que tendo em vista que à época da edição do CTN ainda não se requeria lei complementar para disciplinar a decadência e a prescrição, resta evidente a partir do momento em que esta passou a ser exigida, a lei referida no já mencionado § 4º do artigo 150 do CTN só pode ser complementar.<sup>273</sup>

A Ministra Carmen Lúcia, ao relatar outro julgamento também indicado como precedente da Súmula Vinculante n. 8, observa que “não é possível afirmar em que consistiria uma norma geral sobre prescrição e decadência tributárias”. Mas conclui: “fica claro o objetivo da norma constitucional de nacionalizar a disciplina [...] independentemente de ser ou não norma geral”.<sup>274</sup>

Esta posição adotada pelo STF é a que se revela mais coerente, pois, além de a disposição expressa na Carta da República de 1988 não deixar dúvidas quanto à reserva de lei complementar para tratar da decadência e prescrição tributárias, o mais razoável é considerar que isso já estava previsto na Constituição de 1967. Isto porque esta já definia que as normas gerais de direito tributário deveriam ser regulamentadas por lei complementar. O que reza o artigo 146, III, “b”, da CF/88 só veio a confirmar a interpretação que já deveria ser dada ao artigo 18, § 1º, da CF/67, qual seja: de que entre as aludidas normas gerais se inclui a decadência e a prescrição. Como muito bem ressaltado por Gilmar Mendes, para bem fazer valer a segurança jurídica e o tratamento isonômico, é fundamental que estes institutos recebam tratamento uniforme em todo o território nacional.

---

<sup>273</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL; Recurso Extraordinário 556.664-1; Órgão julgador: Tribunal Pleno; Relator Ministro Gilmar Mendes; DJE de 13.08.2008.

<sup>274</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL; Recurso Extraordinário 559.943-4; Órgão julgador: Tribunal Pleno; Relatora Ministra Carmen Lúcia; DJE de 25.09.2008.

E uma vez que há reserva de lei para dispor sobre a decadência e a prescrição, não há que se falar que seus prazos podem ser fixados ou reduzidos por meio de lei ordinária. Tal interpretação não enseja invasão de competência dos Estados e Municípios, pois a fixação das regras de decadência e prescrição por lei nacional<sup>275</sup> visa a manter a unidade e igualdade do sistema tributário brasileiro, contribuindo para a segurança jurídica daqueles que estão sujeitos às regras tributárias, na medida em que possibilita maior certeza a respeito de qual é o prazo a que estão sujeitos às investidas tributárias, bem como do período em que se pode requerer a restituição de eventuais pagamentos indevidos.

Sobre este aspecto Tércio Sampaio Ferraz Jr. observa que “o sistema deixado ao ‘sabor’ da oportunidade das legislações locais [...] nos conduziria antes a um ‘sistema histórico’ (como havia antes do Código Tributário Nacional), o que nos levaria ao ‘caos tributário’ [...] significando insegurança”.<sup>276</sup> Tem razão o autor porque os problemas ocasionados pelas dúvidas de interpretações dos dispositivos de lei complementar que tratam dos prazos de decadência e prescrição já são grandes. Se cada ente político fosse editar o seu, a incerteza e a insegurança ficariam ainda mais agravadas.

Assim, tanto nos termos do artigo 18, § 1º, da CF/67, como da alínea “b” do inciso III do artigo 146 da CF/88, a prescrição e a decadência são matérias reservadas exclusivamente à lei complementar, à qual competirá fixar os seus prazos e critérios de fluência.

### 3.4 REGULAMENTAÇÃO LEGAL TRIBUTÁRIA

Fixada a premissa de que a decadência e prescrição tributárias são normas jurídicas, cujas hipóteses e conseqüências são definidas a partir dos textos de lei complementar, cabe agora indicar quais são os dispositivos que regulam a matéria.

---

<sup>275</sup> Geraldo Ataliba (Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios, p. 49 e 50) destaca a distinção entre lei nacional e federal, esclarecendo que seu único ponto de contato está na origem comum: o legislador comum. No mesmo sentido são os ensinamentos de José Souto Maior Borges (Normas Gerais de Direito Tributário, *op. cit.*, p. 255-256).

<sup>276</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias. **Revista de Direito Tributário**, n. 17/18, ano V, p. 54, jul./dez. 1981.

### 3.4.1 Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional – Lei 5.172/1966 – foi editado sob a égide da Constituição de 1946, que não previa a figura de lei complementar como modelo legislativo diferenciado da lei ordinária. Todavia, os dispositivos que tratam de matérias que, por determinação das Constituições de 1967 e 1988, passaram a ser reservadas à lei complementar, foram recepcionados por tais Constituições com o *status* de lei complementar.<sup>277</sup> E dentre estas matérias, como já visto, incluem-se a decadência e a prescrição. Assim, todos os dispositivos do Código Tributário Nacional que disciplinam a decadência e a prescrição têm eficácia de lei complementar e somente por esta podem ser alterados. Nesse sentido é a doutrina de Luciano Amaro<sup>278</sup> e de Paulo de Barros.<sup>279</sup>

E os artigos do CTN que regulam a decadência e a prescrição são: 156, V, 173, 174, 150, § 4º, 168 e 169.

Em seu artigo 156, inciso V, o Código Tributário Nacional atribui à decadência e à prescrição o efeito de extinguir o crédito tributário.<sup>280</sup> Mais a frente, no artigo 173, dispõe que:

**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;
- II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

<sup>277</sup> Hugo de Brito Machado (\_\_\_\_\_\_); MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Segurança Jurídica e a Identidade Específica da Lei Complementar na Constituição Federal de 1988. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 133, p. 117, out. 2006) explica que: “A exigência de compatibilidade de qualquer lei, com a Constituição, é verificada sob dois aspectos: o formal e o material. Em se tratando de lei anterior verifica-se a compatibilidade sob o aspecto material tendo-se em vista a Constituição atual. Havendo essa compatibilidade, vale dizer, se o conteúdo da lei é compatível com a atual Constituição, diz-se que a lei foi recepcionada. Já a compatibilidade sob o aspecto formal deve ser verificada tendo-se em vista a Constituição vigente à época em que a lei foi elaborada. Se a Constituição anterior não albergava exigências especiais para a aprovação de lei tratando de certas matérias, qualquer lei ordinária que das mesmas tenha cuidado é recepcionada na categoria formal, prevista na vigente Constituição para o trato dessas matérias”.

<sup>278</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 170-171.

<sup>279</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 500.

<sup>280</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**: Art. 156. “Extinguem o crédito tributário: [...] V - a prescrição e a decadência”.

**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.

Em seguida, o artigo 174 reza que “a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva”. E no seu parágrafo único regula as causas de interrupção deste prazo. Até 2005 as causas interruptivas eram: I) a citação pessoal do devedor; II) o protesto judicial; III) qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; e IV) qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor. Com o advento da Lei Complementar 118, de 09.02.2005, a redação do inciso I do parágrafo único do mencionado artigo 174 foi alterada para definir como causa de interrupção o simples despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal, não havendo mais necessidade de efetivação da citação para interromper o prazo.

O § 4º do artigo 150 do CTN, que regula o regime dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, prescreve que:

**§ 4º** Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.

No que se refere ao direito de o sujeito passivo pleitear a restituição de tributo pago indevidamente, o artigo 168 do CTN fixa o prazo de 5 (cinco) anos contados da data da extinção do crédito tributário (inciso I); ou da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido decisão condenatória (inciso II).

Por fim, o artigo 169 reza que “prescreve em 2 (dois) anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição”. Dispõe ainda em seu parágrafo único que o referido prazo é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando seu curso, pela metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda.



### 3.4.2 Lei 6.830/80

A Lei 6.830/80, que dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, regula a prescrição no § 3º do seu artigo 2º, no § 2º do artigo 8º, bem como no artigo 40, os quais assim dispõem:

**Art. 2º.** Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

[...]

**§ 3º** A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

[...]

**Art. 8º.** O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:

[...]

**§ 2º** O despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição.

[...]

**Art. 40.** O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

[...]

**§ 2º** Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

**§ 3º** Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

**§ 4º** Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. *(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).*

O fato de se tratar de uma lei ordinária suscita a dúvida sobre a incidência dos seus dispositivos quando as mencionadas dívidas ativas forem oriundas de créditos

de natureza tributária. Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>281</sup> e Daniel Monteiro Peixoto<sup>282</sup> os consideram plenamente aplicáveis por entenderem que somente a Constituição de 1988 veio a exigir a lei complementar para tratar da prescrição,

Em contrapartida, José Eduardo Soares de Melo<sup>283</sup>, Francisco dos Santos Júnior<sup>284</sup> e Cleide Previtalli Cais<sup>285</sup>, por julgarem que a prescrição tributária é matéria reservada à lei complementar desde a Constituição de 1967, rejeitam a sua aplicação às execuções de créditos tributários.

Especificamente em relação ao artigo 40, Humberto Theodoro Júnior, apesar de observar que para fins tributários a sistemática do CTN deve prevalecer em relação à Lei 6.830/80, parece aceitar a sua incidência nos limites fixados pelo § 4º.<sup>286</sup>

O Superior Tribunal de Justiça, muito embora reconheça que a prescrição é matéria reservada à lei complementar e afaste a aplicação do § 3º do artigo 2º<sup>287</sup> e do § 2º do artigo 8º<sup>288</sup>, também acata a incidência do artigo 40 nas execuções tributárias, dizendo que deve se dar nos limites do artigo 174 do CTN. Tal entendimento restou pacificado, dando origem à Súmula n. 314, emitida em 2006, que diz: “em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente”.<sup>289</sup>

<sup>281</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 94 e 230-234.

<sup>282</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal: Vertentes do STJ e as Inovações da Lei n. 11.051/2004 e da Lei Complementar n. 118/2005. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 125, p. 18-19, fev. 2006.

<sup>283</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. *op. cit.*, p. 238 e 357.

<sup>284</sup> SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil**, *op. cit.*, p. 203 e 270.

<sup>285</sup> CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 761-762.

<sup>286</sup> THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 230-232.

<sup>287</sup> Como exemplo é possível citar os seguintes julgamentos: AgRg no REsp 1069567/PR; 2ª Turma; Relator Ministro Humberto Martins; DJe 16.02.2009; AgRg no REsp 970802/RS; 2ª Turma; Relator Ministro Castro Meira; DJe 18.12.2008; Recurso Especial n. 975.050; 1ª Turma; Relator Ministro José Delgado; DJe 03.03.2008; e REsp 867759/MG; 2ª Turma; Relatora Ministra Eliana Calmon; DJe 04.11.2008.

<sup>288</sup> Como exemplo é possível citar os seguintes julgamentos: REsp 1074146/PE; 1ª Turma; Relator Ministro Benedito Gonçalves; DJe 04.03.2009; AgRg no REsp 943340/MG; 2ª Turma; Relator Ministro Mauro Campbell Marque; DJe 13.02.2009; e REsp 1058262/PE; 2ª Turma; Relatora Ministra Eliana Calmon; DJe 16.12.2008.

<sup>289</sup> É interessante observar que o termo *a quo* estabelecido pela súmula (fim da suspensão de um ano) é diferente do estabelecido pelo § 4º do art. 40 da Lei 6.830/80 (decisão que ordenar o

Todavia, a admissão da aplicabilidade do referido artigo 40 nas execuções tributárias contradiz a premissa de que a prescrição é matéria de lei complementar. Isto porque, o aludido dispositivo legal, da mesma forma que os anteriormente analisados, trata da prescrição sem ser instrumento hábil para tanto, ao menos no âmbito tributário. No *caput*, ao dizer que durante a suspensão da execução não correrá o prazo prescricional, está criando verdadeira causa de suspensão deste prazo. E no § 4º, ao estabelecer que o prazo prescricional deve ser contado a partir da decisão do juiz que ordenar o arquivamento da execução, está criando uma nova causa de interrupção ou um novo termo *a quo* de contagem do prazo prescricional. Nesse sentido também é o pensamento de Cleide Previtalli Cais<sup>290</sup>, Marilene Rodrigues<sup>291</sup>, Kiyoshi Harada<sup>292</sup>, Cristiano Carvalho e Eduardo Jobim.<sup>293</sup>

Assim, tomando por base a conclusão aqui já exposta no sentido de que a Constituição de 1988 só veio a dispor expressamente uma exigência já contida na Constituição de 1967, tem-se que quando da edição da Lei 6.830/80 já se requeria lei complementar para disciplinar a prescrição tributária (como norma geral de direito tributário). E por este motivo, os dispositivos supra indicados só são aplicáveis a execuções de créditos não tributários.

### 3.4.3 Lei 8.212/91

A Lei 8.212/91, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social, previa em seus artigos 45 e 46 que:

---

arquivamento da execução). E, nos julgados indicados como precedentes da súmula não se vislumbra nenhuma justificativa expressa para o afastamento do termo *a quo* definido pela lei.

<sup>290</sup> CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 5. ed., 2006, *op. cit.*, p. 762-764.

<sup>291</sup> RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 175.

<sup>292</sup> HARADA, Kiyoshi. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 405.

<sup>293</sup> CARVALHO, Cristiano; JOBIM, Eduardo. Da prescrição intercorrente de créditos tributários e o art.40, § 4º, da Lei de Execuções Fiscais inserido pela Lei nº 11.051/2004. *In*: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Decadência e Prescrição em Direito Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 184.

**Art. 45.** O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

[...]

**Art. 46.** O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos.

A inadequação deste instrumento legislativo para regular a decadência e a prescrição tributárias é ainda mais evidente que o anteriormente estudado, na medida em que a Lei 8.212/91 foi editada depois da Constituição Federal de 1988, na qual a reserva de lei complementar para tratar da decadência e prescrição tributárias está expressamente prevista na alínea “b” do inciso III do artigo 146. A inaptidão da Lei 8.212/91 para regular estes temas também foi reconhecida por Paulo de Barros<sup>294</sup>, Eurico Diniz<sup>295</sup>, Ives Gandra da Silva Martins<sup>296</sup>, Hugo de Brito Machado<sup>297</sup> e Humberto Ávila<sup>298</sup>.

Justamente em razão dessa reserva legal que o Supremo Tribunal Federal, em 12 de junho de 2008, aprovou a já mencionada Súmula Vinculante n. 8, para declarar os aludidos dispositivos inconstitucionais. Posteriormente, o artigo 13 da Lei Complementar 128, de 19.12.2008, veio a revogá-los expressamente.

De qualquer forma, mesmo antes da edição da referida súmula e da revogação dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, estes já não incidiam no âmbito tributário, por violarem o que dispõe o artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal.

---

<sup>294</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Contribuição Previdenciária, *op. cit.*, p. 16.

<sup>295</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 95.

<sup>296</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. PIS e Cofins. Prescrição, *op. cit.*, p. 96.

<sup>297</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Contribuição Previdenciária, *op. cit.*, p. 16.

<sup>298</sup> ÁVILA, Humberto. Lei Complementar sobre Normas Gerais, *op. cit.*, p. 114.

### 3.4.4 Decreto 20.910/32

O Decreto 20.910, de 09.08.1932, que regula a prescrição das dívidas passivas da União, Estados e Municípios, dispõe em seus artigos 1º, 7º, 8º e 9º que:

**Art. 1º.** As Dívidas Passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou municipal, seja sua for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.

**Art. 7º.** A citação inicial não interrompe a prescrição quando, por qualquer motivo, o processo tenha sido anulado.

**Art. 8º.** A prescrição somente poderá ser interrompida uma vez.

**Art. 9º.** A prescrição interrompida recomeça a correr, pela metade do prazo, da data do ato que a interrompeu ou do último ato ou termo do respectivo processo.

Eurico Diniz entende que, muito embora este Decreto tenha sido recepcionado pelas Constituições de 1967 e 1988, não é aplicável às dívidas tributárias, em razão do tratamento específico constante do CTN.<sup>299</sup> Dalton Luiz Dallazem<sup>300</sup> e Marcelo de Cerqueira<sup>301</sup> também partilham dessa opinião.

Por outro lado, Ricardo Lobo Torres<sup>302</sup>, Paulo Roberto Lyrio Pimenta<sup>303</sup> e Leonardo Mussi da Silva<sup>304</sup> julgam que o aludido decreto incide no caso de restituição de tributo cuja lei que o instituiu tenha sido declarada inconstitucional, na medida em que, entendem que tal hipótese não se enquadra no artigo 168 do CTN.

<sup>299</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 96.

<sup>300</sup> DALLAZEM, Dalton Luiz. O Código Civil de 2002 e o prazo para pleitear a Repetição do Indébito Tributário. *In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004. p. 342.

<sup>301</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. Extinção de Obrigação Tributária: Compensação e Repetição de Indébito. *In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 405.

<sup>302</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Decadência e Prescrição. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Decadência e Prescrição*. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 53.

<sup>303</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 167.

<sup>304</sup> SILVA, Leonardo Mussi da. O Prazo para Restituição do Pagamento Indevido por Inconstitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 97, p. 80, out. 2003.

O Superior Tribunal de Justiça também vem se manifestando no sentido de que o aludido decreto é aplicável em situações em que considera não se subsumir às hipóteses de repetição de indébito do CTN.<sup>305</sup>

Como se verifica, tanto no âmbito doutrinário como jurisprudencial parece não haver dúvidas quanto à recepção do Decreto 20.910/32 pelas Constituições de 1967 e 1988. Assim sendo, a princípio, nada impede que seja aplicado nas situações que eventualmente não estejam regulamentadas pelo CTN, e desde que não contradiga nenhuma de suas disposições, o que será analisado em capítulo específico. Os dispositivos do CTN, quando existirem, devem prevalecer tanto em função da especificidade, como em função da sua posterior edição.

### 3.5 PROPRIEDADES DA DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA

Consoante já exposto, a decadência é um mecanismo utilizado pelo legislador para extinguir direitos quando estes não são exercidos por seus titulares no período de tempo prefixado. Já foi mencionado também que a decadência pode ser definida como norma jurídica, a qual incidirá toda vez que os requisitos ou elementos constantes de sua hipótese legal se concretizarem, dando origem à consequência à ela atrelada.

Na visão de Paulo de Barros Carvalho a decadência pode ser tida como fato ou norma jurídica cuja hipótese é a inércia do titular de um direito durante determinado lapso de tempo, e a consequência é a desconstituição deste direito: “dado o decurso de certo trato de tempo, sem que o titular o exercite [...], deve ser a extinção do direito”.<sup>306</sup> No entender do professor paulista, portanto, é possível falar em “norma decadencial” e “fato decadencial”.<sup>307</sup>

Eurico Marcos de Santi defende o estudo da decadência como norma, por julgar que esta perspectiva teórica apresenta duas grandes vantagens:

---

<sup>305</sup> Como exemplo é possível citar os seguintes julgamentos: REsp. 395.052/SC, Relator Ministro José Delgado, DJU 02.09.2002; REsp. 443.294/RS, 2ª Turma, Relator Ministro Franciulli Netto, DJ 09.08.2004.

<sup>306</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, *op. cit.*, p. 230.

<sup>307</sup> *Idem*, p. 230.

primeiro, amplia a área de análise do fenômeno jurídico [...], permitindo o ingresso em sua bimebridade estrutural (hipótese e tese); segundo, articula epistemologicamente o dado-material, sacando na multiplicidade do *objeto formal* a diversidade de normas que os critérios relevantes postos pelo direito objetivo exibem.<sup>308</sup>

Para o autor, não há apenas uma norma geral e abstrata que disciplina a decadência tributária, mas várias, cujas hipóteses são construídas a partir da combinação de critérios que determinam o *dies a quo* e a duração do prazo, considerando eventuais suspensões e interrupções. E nos conseqüentes destas hipóteses, diz o doutrinador, verifica-se a previsão de extinção de direitos.<sup>309</sup>

Neste estudo será adotada a idéia de Eurico de Santi de construir as várias normas de decadência a partir dos critérios constantes dos dispositivos legais que tratam da matéria. Mas desde já é possível concluir que existem elementos básicos comuns a todas as normas de decadência. Na hipótese podem ser identificados três elementos: i) a existência de um direito a ser exercido; ii) a inércia do titular em exercê-lo; iii) a continuidade dessa inércia durante o decurso do tempo predeterminado; e (iv) a não ocorrência de qualquer causa suspensiva ou interruptiva deste prazo.<sup>310</sup>

A essencialidade do item “i)” *supra* está no fato de que, como já visto, a norma decadencial tem por objetivo justamente a extinção de um direito não exercido. Se este não existir, não haverá o que extinguir, perdendo a norma decadencial a sua razão de ser. Assim, para que ocorra a decadência (ou incida a norma de decadência), deve ter havido anteriormente a incidência de uma norma, que tenha originado uma relação jurídica, que confira ao seu sujeito ativo um direito a ser por ele exercido em determinado período de tempo. A decadência supõe, portanto, um direito, que por determinação legal, já nasce subordinado à condição de exercício em limitado espaço de tempo.

Da mesma forma, tendo em vista que a causa da mencionada extinção é a inércia do titular do direito durante o aludido lapso de tempo, resta claro que também

---

<sup>308</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 151.

<sup>309</sup> *Idem*, p. 34.

<sup>310</sup> Fabio Fanucchi (**A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 18 e 34) e Edylcéa Tavares Nogueira de Paula (**Prescrição e Decadência no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 12-13 e 16) também indicam os três primeiros elementos como essenciais para a verificação da decadência. Não incluem o quarto elemento, por entenderem que o prazo decadencial não está sujeito a suspensões ou interrupções.

é pressuposto de toda norma decadencial, a ocorrência contínua da inércia durante um prazo a ser por ela fixado.

E, para que se considere decorrido este prazo, é fundamental que não tenha havido qualquer motivo de suspensão ou interrupção deste. Aqui é oportuno mencionar que Ruy Barbosa Nogueira<sup>311</sup>, Ives Gandra da Silva Martins<sup>312</sup>, Fábio Fanucchi<sup>313</sup>, Edylcéa de Paula<sup>314</sup>, Ricardo Lobo Torres<sup>315</sup>, Luciano Amaro<sup>316</sup>, Carlos Henrique Abrão<sup>317</sup> e Vittorio Cassone<sup>318</sup> rejeitam a possibilidade de o prazo decadencial sofrer qualquer tipo de interrupção ou suspensão.

Tal conclusão, todavia, parece ter advindo dos estudos realizados no âmbito do direito civil, como se verifica nas doutrinas de Câmara Leal<sup>319</sup>, Silvio Rodrigues<sup>320</sup>, Caio Mário da Silva Pereira<sup>321</sup> e Sílvio de Salvo Venosa<sup>322</sup>, os quais apontam a impossibilidade de interrupção e suspensão do prazo decadencial como critério diferenciador em relação ao prescricional.

Diante disso, é oportuno relembrar o risco de importar conceitos prontos do direito civil, pois os requisitos legais para a incidência da norma decadencial tributária podem ser diversos dos requisitos previstos na lei civil. De qualquer forma, mesmo no âmbito civil, tal afirmação merece ser melhor analisada, como fez Maria Helena Diniz, que aceita a possibilidade de a lei fixar causas de suspensão ou de

---

<sup>311</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **A Decadência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário/Resenha Tributária (co-edição), 1982. p. 25.

<sup>312</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Lançamento Tributário e Decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 307.

<sup>313</sup> FANUCCHI, Fábio. **A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 34.

<sup>314</sup> PAULA, Edylcéa Tavares Nogueira de. **Prescrição e Decadência no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 16.

<sup>315</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 51.

<sup>316</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 407.

<sup>317</sup> ABRÃO, Carlos Henrique. Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

<sup>318</sup> CASSONE, Vittorio. Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 209.

<sup>319</sup> LEAL, Antônio Luis da Câmara. **Da Prescrição e da Decadência**, *op. cit.*, p. 112.

<sup>320</sup> RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil: Parte Geral**. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 1. p. 329.

<sup>321</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. v. 1, p. 690.

<sup>322</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil, Parte Geral**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 592.



interrupção para a decadência, em razão do que dispõe o artigo 207 do Código Civil de 2002.<sup>323</sup>

E é este o raciocínio que parece ser mais adequado às premissas aqui fixadas no sentido de que compete ao legislador estabelecer as condições para o exercício de um determinado direito, de modo que cumpre a este mesmo legislador impor os requisitos para que a mencionada decadência se consuma. Cabe a este, portanto, dizer quando, como, de que forma e sob que condições se dá a decadência, levando-se em conta, claro, os princípios e regras que regem os ordenamento jurídico como um todo.

Também admitem que o legislador crie hipóteses de interrupção ou suspensão do prazo decadencial Paulo de Barros Carvalho<sup>324</sup> e Eurico Marcos Diniz, o qual adverte: “Que fazer se o direito positivo prescreve que o prazo decadencial interrompe ou suspende? Se sabemos que o direito cria suas próprias realidades, como dizer que o direito está errado, que não corresponde à realidade? Que ciência é essa que pretende dizer que seu objeto está errado?”<sup>325</sup>

Pontes de Miranda resume a questão dizendo que: “Se a técnica legislativa decide permitir a suspensão ou interrupção do prazo preclusivo, nada obsta a que o determine; mas é preciso que expressamente o diga”.<sup>326</sup> Acatam ainda a possibilidade de interrupção do prazo decadencial no direito tributário, Cleide Previtalli Cais<sup>327</sup>, Schubert de Farias Machado<sup>328</sup> e Christine Mendonça<sup>329</sup>.

Uma vez interrompido, o prazo começa a correr novamente desde o início, sendo desprezado o período até então transcorrido, como se nunca tivesse fluído. Em razão disso Eurico Diniz afirma que “a *interrupção* no direito ora pode significar ‘início de um novo prazo’, ou ‘reinício’, ora simplesmente ‘o termo final de um

<sup>323</sup> DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral do Direito Civil**, *op. cit.* p. 352.

<sup>324</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Extinção da Obrigação Tributária, nos Casos de Lançamento por Homologação. *In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 223; e **Curso de Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 470.

<sup>325</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 176.

<sup>326</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**, tomo 6, *op. cit.*, p. 174.

<sup>327</sup> CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 5. ed., 2006, *op. cit.*, p. 744.

<sup>328</sup> MACHADO, Schubert de Farias. O Lançamento Tributário e a Decadência, *op. cit.*, p. 440.

<sup>329</sup> MENDONÇA, Christine. Decadência e Prescrição em Matéria Tributária. *In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 664.

prazo”<sup>330</sup>. Por outro lado, na suspensão o prazo já decorrido até então é computado, de modo que reiniciado o seu curso, este soma-se àquele.

No que se refere à natureza do direito a ser atingido pela norma decadencial, já foi mencionado que na esfera civil Amorim Filho, em estudo realizado em 1960, fez uso da classificação de Chiovenda dos direitos subjetivos para dizer que: i) os direitos suscetíveis de decadência são os potestativos, os quais seriam exercidos pela declaração de vontade de seu titular ou de ação constitutiva, sem o concurso da vontade do sujeito passivo, motivo pelo qual seriam insuscetíveis de violação; ii) e os sujeitos à prescrição demandam uma prestação do sujeito passivo, podendo, portanto, ser violados, requerendo, por isso, a existência de uma ação condenatória para protegê-los.

Esse critério distintivo entre decadência e prescrição foi acatado pelos tributaristas Fábio Fanucchi<sup>331</sup>, Edylcéa de Paula<sup>332</sup>, Humberto Martins<sup>333</sup>, Hugo de Brito Machado<sup>334</sup>, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza<sup>335</sup>, Hugo de Brito Machado Segundo<sup>336</sup> e Schubert Machado.<sup>337</sup> Este último explica que “como a Fazenda Pública pode lançar o tributo independentemente da colaboração do contribuinte, podendo fazê-lo até mesmo contra a vontade deste, é possível classificar esse direito/dever como um direito potestativo”<sup>338</sup>. Na Espanha, Giménez também defende

---

<sup>330</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento, Decadência e Prescrição no Direito Tributário. *In*: BARRETO, Aires F.; BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). **Curso de Iniciação em Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 84.

<sup>331</sup> FANUCCHI, Fábio. **A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 33.

<sup>332</sup> PAULA, Edylcéa Tavares Nogueira de. **Prescrição e Decadência no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 18.

<sup>333</sup> MARTINS, Humberto. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

<sup>334</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 65.

<sup>335</sup> SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 117.

<sup>336</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Decadência e Prescrição**. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 301.

<sup>337</sup> MACHADO, Schubert de Farias. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 343.

<sup>338</sup> *Idem*, p. 343.

posicionamento semelhante.<sup>339</sup> Tal entendimento, todavia, não é unânime, como se verifica da doutrina de Eurico Diniz.<sup>340</sup>

Partindo da análise do Código Tributário Nacional, no que se refere ao direito da Fazenda ao crédito tributário, parece não haver a mesma dificuldade enfrentada no direito civil para distinguir o prazo decadencial do prescricional: aquele é o estabelecido na lei para que a Fazenda efetue o lançamento; e o de prescrição é o que flui depois de emitido o lançamento, fixado para que a Fazenda promova e execução deste crédito. Nesse aspecto parece haver quase unanimidade entre os operadores do direito tributário, como se depreende dos estudos de Fábio Fanucchi<sup>341</sup>, Edylcéa de Paula<sup>342</sup>, Aliomar Baleeiro<sup>343</sup>, Francisco Alves dos Santos Júnior<sup>344</sup>, Paulo de Barros Carvalho<sup>345</sup>, Eurico de Santi<sup>346</sup>, Hugo de Brito Machado<sup>347</sup>, Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>348</sup>, Ernesto Toniolo<sup>349</sup>, Ricardo Lobo Torres<sup>350</sup> e Kiyoshi Harada.<sup>351</sup>

O único autor estudado que revelou entendimento diverso foi Carlos da Rocha Guimarães, para quem o prazo extintivo anterior ao lançamento não seria de decadência, por julgar que este ato não tem caráter constitutivo, não havendo, por isso, manifestação de vontade de caráter potestativo.<sup>352</sup>

Entretanto, ao menos nos termos propostos por Agnelo Amorim<sup>353</sup>, é possível dizer que a condição temporal imposta pela lei para que a Fazenda possa exercer o seu direito ao crédito por meio do lançamento se enquadra no conceito de direito

<sup>339</sup> GIMÉNEZ, Juan José Bayona. **La Caducidad en el Ordenamiento Tributario Español**, *op. cit.*, p. 38.

<sup>340</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 146.

<sup>341</sup> FANUCCHI, Fábio. **A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 61.

<sup>342</sup> PAULA, Edylcéa Tavares Nogueira de. **Prescrição e Decadência no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 43 e 55.

<sup>343</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 910.

<sup>344</sup> SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil**, *op. cit.*, p. 94-95.

<sup>345</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Extinção da Obrigação Tributária, nos Casos de Lançamento por Homologação, *op. cit.*, p. 224.

<sup>346</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 217.

<sup>347</sup> MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**, *op. cit.*, p. 236.

<sup>348</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 720.

<sup>349</sup> TONIOLO, Ernesto José. **A Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal**, *op. cit.*, p. 43.

<sup>350</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 51.

<sup>351</sup> HARADA, Kiyoshi. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 393.

<sup>352</sup> GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Prescrição e Decadência em Direito Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 17/18, p. 63, jul./set. 1981.

<sup>353</sup> AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis, *op. cit.*, p. 14.

potestativo. Isto porque o lançamento pode ser tido como uma declaração emitida pela Fazenda, independentemente de apelo a vias judiciais e sem o concurso da vontade do sujeito passivo, sendo, portanto, um direito insuscetível de violação.

O fato de não ser constitutivo do direito ao crédito não afasta esta conclusão, pois, de acordo com as premissas já expostas neste estudo, para que exista o próprio direito potestativo, já deve ter ocorrido a incidência da norma cuja consequência é o nascimento da relação jurídica e do crédito tributário; antes disso, não existe sequer direito que possa ser classificado como potestativo. Ademais, nos termos propostos por Amorim, a manifestação de vontade de caráter potestativo não se caracteriza necessariamente pela constituição de um direito, mas pela afetação da esfera jurídica de terceiro sem a aquiescência deste.<sup>354</sup> E é isso que ocorre com o sujeito passivo da relação tributária quando a Fazenda realiza o lançamento.

Em relação à consequência da norma decadencial, muito embora o artigo 156, V, do CTN seja expresso no sentido de que é extintiva do direito ao crédito tributário, Paulo de Barros Carvalho<sup>355</sup> e Eurico Diniz<sup>356</sup> consideram que, em regra, a decadência extingue o direito de lançar. Isto porque, como já vimos, entendem que para que a incidência da norma jurídica ocorra, dando origem ao crédito tributário, deve haver a edição de uma norma individual e concreta pela Fazenda ou pelo sujeito passivo. Com base nisso, afirmam que nos casos em que ainda não tiver sido emitido o lançamento ou ato do sujeito passivo o crédito ainda não terá nascido, de modo que a decadência não poderá atingi-lo. Para eles, a decadência só extingue o crédito quando há lançamento extemporâneo, pois partem da premissa de que este constituiria o crédito e a aplicação posterior da norma decadencial teria o condão de extingui-lo.

Mas, tendo em vista a premissa aqui firmada no sentido de que a incidência da norma jurídica tributária se dá automaticamente no exato momento da concretização da hipótese, fazendo nascer a relação jurídica tributárias, tem-se que o crédito é anterior e independente do lançamento. Assim, uma vez ocorridos todos os pressupostos da norma decadencial, esta incide extinguindo o crédito tributário e

---

<sup>354</sup> AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis, *op. cit.*, p. 13.

<sup>355</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**, *op. cit.*, p. 489; e **Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 232.

<sup>356</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 174-175.

conseqüentemente o direito (ou dever/poder) de exigí-lo por meio do lançamento. Compreendem também que a decadência extingue o próprio crédito tributário Sacha Calmon Coêlho<sup>357</sup> e Ives Gandra Martins.<sup>358</sup>

Quanto ao prazo para o sujeito passivo pleitear a restituição de pagamento indevido, verifica-se uma maior dificuldade para caracterizá-lo como decadencial ou prescricional. Paulo de Barros Carvalho diz ser de decadência o prazo previsto no artigo 168 do CTN, na medida em que o lapso prescricional vem estabelecido no artigo 169.<sup>359</sup> Revelam esse mesmo pensamento Fábio Fanucchi<sup>360</sup>, Edylcéa Tavares de Paula<sup>361</sup>, Ricardo Lobo Torres<sup>362</sup>, Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>363</sup>, Cleide Cais<sup>364</sup> e Francisco dos Santos Júnior, que também observa que

a própria seqüência dos dispositivos do Código Tributário Nacional – CTN leva a esse entendimento, ficando bem claro que o prazo de prescrição só se inicia se o Contribuinte resolver esgotar a via administrativa (o que é mera faculdade) e nesta o direito à repetição lhe for negado (art.169-CTN).<sup>365</sup>

Francisco Júnior pondera, por outro lado, que se for levado em conta o critério distintivo de Agnelo Amorim, não há como caracterizar o prazo ora em tela como decadencial, por considerar que o sujeito passivo não exerce direito potestativo ao pedir a restituição do pagamento indevido, pois dependerá de decisão de terceiro.<sup>366</sup> Justamente por este motivo é que Hugo de Brito<sup>367</sup>, Alberto Xavier<sup>368</sup>, Ives Gandra da

<sup>357</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 724.

<sup>358</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Prescrição e Decadência. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 111, p. 40, dez. 2004.

<sup>359</sup> MACHADO, Hugo de Brito. O art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005, Princípio da Irretroatividade e Lei Interpretativa. *In*: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 754.

<sup>360</sup> FANUCCHI, Fábio. **A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 45 e 66.

<sup>361</sup> PAULA, Edylcéa Tavares Nogueira de. **Prescrição e Decadência no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 47 e 57.

<sup>362</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Restituição dos Tributos**, *op. cit.*, p. 168-171, e Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 53.

<sup>363</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 711-712.

<sup>364</sup> CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 5. ed., 2006, *op. cit.*, p. 756.

<sup>365</sup> SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil**, *op. cit.*, p. 258.

<sup>366</sup> SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil**, *op. cit.*, p. 259.

<sup>367</sup> MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 23.

<sup>368</sup> XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 108.

Silva Martins<sup>369</sup> e José Eduardo Soares de Melo<sup>370</sup> defendem que este prazo é de prescrição.

Carlos Vaz, em contrapartida, diz que o prazo do artigo 168 refere-se a um direito potestativo de pedir a restituição, e o do artigo 169 a um direito adjetivo de ação de reconhecimento pela autoridade.<sup>371</sup>

Eurico de Santi, por sua vez, propõe utilizar “a expressão decadência [...] para a extinção do direito de pleitear o débito do Fisco pela via administrativa, e prescrição do direito do contribuinte, para a extinção do direito de cobrar o débito do Fisco pela via judicial”.<sup>372</sup> Marcelo Fortes de Cerqueira também conclui dessa forma, sob a justificativa de que “descabe falar em prazo prescricional diante da esfera administrativa, onde inexistente exercício da função jurisdicional [...] Já quanto à possibilidade de ingresso imediato perante o Poder Judiciário, o prazo tem todas as características de prescrição”.<sup>373</sup>

Todavia, o que se revela mais razoável é a opinião defendida por Paulo de Barros, Fábio Fanucchi, Edylcéa de Paula, Ricardo Lobo Torres, Sacha Navarro Coêlho e Francisco dos Santos Júnior, pois é possível verificar no CTN a distinção dos prazos decadenciais e prescricionais em função do momento em que ocorrem. No caso do direito da Fazenda ao crédito, como já visto, o prazo decadencial flui até a emissão do lançamento, e o prescricional após a conclusão deste, em caso de falta de pagamento. Da mesma forma, no que se refere ao direito de restituição de indébito do sujeito passivo, o prazo decadencial ocorre até o seu pleito de restituição (podendo ser administrativo ou judicial), e o prescricional após a negativa da Fazenda, no caso de o pedido ter sido administrativo. Além disso, de fato, quando o CTN está se referindo a prazo prescricional, o faz expressamente, consoante se verifica da redação dos artigos 174 e 169.

---

<sup>369</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Repetição do Indébito. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 177; e **Decadência e Prescrição**, *op. cit.*, p. 27.

<sup>370</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Repetição do Indébito e Compensação. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 238.

<sup>371</sup> VAZ, Carlos. Repetição do Indébito e Compensação. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 96.

<sup>372</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 253.

<sup>373</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do Indébito Tributário**, *op. cit.*, p. 362. José Roberto Vieira também revela este posicionamento em voto **proferido no processo n. 13808.004678/00-37 do Conselho de Contribuintes Federal**.

E tal conclusão pode ser defendida mesmo sob o critério distintivo de Agnelo Amorim.<sup>374</sup> Isto porque, o sujeito passivo não depende de qualquer ato da Fazenda ou de terceiros para o exercício do direito de requerer a restituição, pois, até que o aludido pedido seja efetuado (no âmbito administrativo ou judicial), não há qualquer prestação a ser cumprida, não podendo haver violação de direito, preenchendo, nestes aspectos, as características de um direito potestativo.

É até mesmo possível fazer uma comparação entre o pedido de restituição de indébito tributário e o lançamento tributário, nos seguintes termos: o lançamento, como já visto, é um ato exigido por lei como condição formal para que a Fazenda possa compelir o sujeito passivo tributário a cumprir a obrigação tributária; tal ato, para ser emitido, depende tão-somente da vontade da Fazenda, a qual deve fazê-lo no espaço de tempo previsto em lei, sob pena de extinção do seu direito ao crédito. Da mesma forma, o pedido de repetição de indébito é uma formalidade imposta pela lei para que o sujeito passivo tributário possa exigir da Fazenda o cumprimento de sua obrigação de devolver o indébito tributário; tal pedido, para ser efetuado, depende tão-somente da vontade do sujeito passivo, o qual deve fazê-lo no espaço de tempo previsto em lei, sob pena de extinção do seu direito ao crédito. Uma vez realizado o lançamento ou o pedido repetição de indébito, independentemente da parte oposta cumprir ou não a prestação, tem-se por exercido os respectivos direitos, afastando-se a hipótese de incidência da norma decadencial.

Importa mencionar ainda que o fato de o sujeito passivo tributário poder ajuizar a ação de repetição de indébito, independentemente de ter realizado o pedido administrativo, não afasta a conclusão supra, eis que estaria exercendo o seu direito fundamental de ação, com base artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal, mesmo antes do início de qualquer prazo prescricional. Este, como veremos, só começa a fluir com a negativa de um eventual pedido administrativo (art. 169 do CTN). Francisco dos Santos Júnior também tem este pensamento.<sup>375</sup>

Quanto à conseqüência desta norma, apesar de o texto legal falar em extinção do direito de “pleitear a restituição”, como muito bem observado por Cerqueira, “a caducidade, ou mesmo a prescrição, alcançam conjuntamente tanto o

---

<sup>374</sup> AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis, *op. cit.*

<sup>375</sup> SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil**, *op. cit.*, p. 258.

direito de postular a repetição (instrumental) quanto o próprio direito à repetição (de ordem material)".<sup>376</sup> Interpretação diferente, além de se limitar à literalidade da lei, levaria à conclusão de que o direito do sujeito passivo seria eterno, o que não se coaduna com os princípios informadores do instituto da decadência – segurança jurídica e estabilização das relações jurídicas – nos termos expostos no item 3.1 deste estudo. Conseqüentemente, entender que o decurso do prazo decadencial não extingue o próprio direito à restituição de indébito faria com que o objetivo da norma decadencial restasse prejudicado.

Por fim, cabe salientar que a norma decadencial pode ser aplicada de ofício pelo juiz, na medida em que se trata de matéria de ordem pública, sendo nesse sentido a doutrina de Fábio Fanucchi<sup>377</sup>, Edylcéa de Paula<sup>378</sup>, Francisco dos Santos Júnior<sup>379</sup> e Roberto Caníbal<sup>380</sup>. Ainda em função de ser matéria de ordem pública, pode ser alegada em qualquer instância ou estado da causa, sendo esta também a opinião de Edylcéa de Paula.<sup>381</sup>

Na jurisprudência, o Superior Tribunal de Justiça já se posicionou no sentido de que a decadência, por se tratar de matéria de ordem pública, pode ser reconhecida *ex officio* e argüida a qualquer tempo.<sup>382</sup>

De todo o exposto, conclui-se que são elementos essenciais da norma decadencial: a existência de um direito a ser exercido; a inércia do titular em exercê-lo; a continuidade dessa inércia durante o decurso do tempo predeterminado; e a não realização de qualquer causa suspensiva ou interruptiva deste prazo. Com a interrupção, o prazo começa a contar novamente desde o início, desprezando-se o

---

<sup>376</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do Indébito Tributário**, *op. cit.*, p. 362. No mesmo sentido é a doutrina de Gabriel Troianelli (Repetição de Indébito, Compensação e Ação Declaratória, *op. cit.*, p. 123).

<sup>377</sup> FANUCCHI, Fábio. **A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 34.

<sup>378</sup> PAULA, Edylcéa Tavares Nogueira de. **Prescrição e Decadência no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 14.

<sup>379</sup> SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil**, *op. cit.*, p. 225.

<sup>380</sup> CANÍBAL, Roberto. Direito Constitucional Tributário. Institutos da Prescrição e da Decadência como Tratados em Lei Complementar da Solidariedade Originária e Subseqüente ou Interviente. **Revista da AJURIS**, n. 101, p. 282, mar. 2006.

<sup>381</sup> PAULA, Edylcéa Tavares Nogueira de. **Prescrição e Decadência no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 14.

<sup>382</sup> Como exemplo é possível citar os seguintes julgados: REsp. 1082600; 2ª Turma; Relator Ministro Castro Meira; DJe 17.03.2009. AgRg no Ag n. 939714; 2ª Turma; Relatora Ministra Eliana Calmon; DJe de 21.02.2008.



decorrido anteriormente. Já na suspensão, este deve ser somado ao tempo que vier a fluir após o fim da causa suspensiva.

Verifica-se também que a norma de decadência do direito da Fazenda é a que fixa o prazo que esta efetive o lançamento tributário, sob pena de extinção do seu crédito. Quanto ao direito do sujeito passivo, a norma decadencial é a que determina o tempo máximo para que este requeira a restituição do pagamento indevido, também sob pena de extinção de seu direito. Em ambos os casos, o direito a ser atingido pela decadência pode ser classificado como potestativo, nos termos propostos por Agnelo Amorim.

Por fim, verificou-se também que a incidência destas normas decadenciais pode ser argüida a qualquer tempo e reconhecida de ofício pelo juiz.

### 3.6 PROPRIEDADES DA PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA

Da mesma forma que a decadência, a prescrição é um mecanismo legal utilizado para extinguir direitos quando estes não são exercidos por seus titulares em período de tempo predeterminado. Pode, portanto, ser definida como uma norma jurídica, cuja hipótese é a inércia do titular de um direito durante um lapso de tempo, e a consequência é a extinção deste direito.

Os seus elementos essenciais também são: i) a existência de um direito a ser exercido; ii) a inércia do titular em exercê-lo; iii) a continuidade dessa inércia durante o decurso do tempo predeterminado; e iv) a não ocorrência de qualquer causa suspensiva ou interruptiva deste prazo.

Todavia, a decadência e a prescrição diferenciam-se quanto ao momento em que ocorrem e à natureza do direito.

No que se refere ao direito da Fazenda, como já visto, o prazo decadencial flui antes da emissão do lançamento tributário, enquanto que a prescrição só pode ocorrer depois da efetivação deste ato administrativo, tratando-se do limite que a Fazenda tem para promover a cobrança judicial do crédito tributário correspondente (art. 174 do CTN), o que ocorre por meio da execução fiscal.

Esta cobrança judicial pressupõe que o crédito tenha condições de exigibilidade, sem a qual a Fazenda não poderá ser considerada inerte. Nesse

sentido Eurico Diniz observa que “o fator tempo figura em conjunção com a conduta omissiva da Fazenda Pública. E só há omissão, se houver a possibilidade jurídica de exigibilidade do crédito”.<sup>383</sup>

E essa exigibilidade só se fará presente se o sujeito passivo não efetuar o pagamento do tributo no prazo que lhe tiver sido imposto. A partir disso, é possível perceber que o direito da Fazenda de executar o crédito tributário tem as qualificações de um direito de prestação, nos termos propostos por Chiovenda e Agnelo Amorim<sup>384</sup>. Isto porque, depende do ato do sujeito passivo de pagamento; somente se este não é realizado é que surge o direito da Fazenda de ajuizar a execução. Coaduna-se também com a afirmação de Amorim no sentido de que a prescrição supõe a violação a um direito, sendo a partir de então que surge a pretensão e a ação para defendê-la.<sup>385</sup>

Nesse sentido, Hugo de Brito observa que

o direito de haver o tributo lançado é da categoria dos direitos a uma prestação, pois [...] depende da colaboração do sujeito passivo [...] efetue o pagamento. Se tal não ocorre, a Fazenda Pública precisa da ação de execução para compelir o sujeito passivo ao pagamento.<sup>386</sup>

Quanto ao prazo prescricional que atinge o direito do sujeito passivo, também se verifica que a sua fluência se dá em momento distinto do decadencial. Enquanto a decadência corre até que ele pleiteie a repetição de indébito, a prescrição só fluirá depois que o mencionado pedido (na esfera administrativa) lhe for negado. Justamente por isso, percebe-se, da mesma forma, que o direito do sujeito passivo de ajuizar ação anulatória da decisão administrativa também tem as qualificações de um direito a uma prestação, eis que depende do ato da Fazenda em não devolver o pagamento indevido, ato este que representa uma violação ao direito de restituição do sujeito passivo.

---

<sup>383</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 218.

<sup>384</sup> AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis, *op. cit.*, p. 10-12.

<sup>385</sup> *Idem*, p. 18.

<sup>386</sup> MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 236.

Com relação à consequência da norma de prescrição do direito da Fazenda, Fábio Fanucchi<sup>387</sup>, Edylcéa de Paula<sup>388</sup> e Amílcar Falcão<sup>389</sup> defendem que é a perda do direito de ação para a cobrança do crédito tributário. Em razão disso, afirmam que quem paga dívida prescrita não tem direito à sua restituição, diferentemente da decadência, que por extinguir o próprio direito, uma vez reconhecida, gera o direito à restituição de tributos eventualmente pagos posteriormente à sua consumação.<sup>390</sup>

Por outro lado, Sacha Navarro Coêlho<sup>391</sup>, Sebastião de Oliveira Lima<sup>392</sup>, Eurico Diniz<sup>393</sup>, Marcelo Fortes de Cerqueira<sup>394</sup>, Aurora Tomazini de Carvalho<sup>395</sup> e o Ministro do STJ Luiz Fux<sup>396</sup> compreendem que a prescrição tributária extingue o próprio crédito tributário, por força do que dispõe o artigo 156, V, do CTN. E por este motivo sustentam que quem paga dívida prescrita tem direito à restituição.

E esta é a posição que se revela mais acertada, pois uma vez que, como já dito, a prescrição é uma norma jurídica, é a partir do texto legal que se verificará o alcance de suas consequências. Assim, se o Código Tributário Nacional é expresso no sentido de que a prescrição extingue o próprio crédito tributário, parece não haver lugar para dúvidas a este respeito.

Além disso, como muito bem destacado por Hugo de Brito Machado,

---

<sup>387</sup> FANUCCHI, Fábio. **A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 16 e 27.

<sup>388</sup> PAULA, Edylcéa Tavares Nogueira de. **Prescrição e Decadência no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 55.

<sup>389</sup> FALCÃO, Amílcar. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**, *op. cit.*, p. 56.

<sup>390</sup> Américo Lacombe (**Obrigação Tributária**, *op. cit.*, p. 77), da mesma forma, sustenta que direito à repetição de indébito só se dá quando há pagamento de dívida caduca, e não. Todavia, os seus motivos são diversos: “ se o sujeito passivo efetuar o pagamento antes da emissão da norma individual tributária (lançamento), mas após o transcurso do prazo de decadência para a referida emissão por parte do sujeito ativo, terá direito à repetição, uma vez que inexistia o crédito tributário. Não teria, no entanto o sujeito passivo direito a repetir, caso efetuasse o pagamento após o lançamento, ainda que o Estado tivesse deixado prescrever seu direito de ação. É que nesta última hipótese já estaríamos diante do crédito plenamente constituído”. A premissa firmada neste estudo, no sentido de que a constituição do crédito se dá com a incidência da norma no momento da concretização de sua hipótese, já afasta o pensamento de Labombe.

<sup>391</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 724.

<sup>392</sup> LIMA, Sebastião de Oliveira. Prescrição Tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Decadência e Prescrição**. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 13. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1976. p. 432.

<sup>393</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 242.

<sup>394</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do Indébito Tributário**, *op. cit.*, p. 226. “O pagamento de dívidas caducas enseja o direito à repetição, o pagamento das dívidas prescritas também acarreta o mesmo direito à devolução do indevidamente recolhido”.

<sup>395</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Decadência e Prescrição em Direito Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 52.

<sup>396</sup> Superior Tribunal de Justiça, 1ª Turma, Ag Rg no REsp. 1002435/RS, Relator Ministro Luiz Fux, DJe de 17.12.2008.

se a prescrição atingisse apenas a ação para cobrança, mas não o próprio crédito tributário, a Fazenda Pública, embora sem ação para cobrar seus créditos [...] poderia recusar o fornecimento de certidões negativas aos respectivos sujeitos passivos.<sup>397</sup>

Tal situação prejudicaria o objetivo da norma prescricional de proporcionar a segurança jurídica. Isto porque, num momento de necessidade de obtenção de certidão negativa tributária, o sujeito passivo poderia ser surpreendido com a existência de um débito referente a uma situação que há muito já se passou. E a hipótese de isso acontecer a qualquer tempo geraria a mesma insegurança que a possibilidade de sofrer uma execução fiscal, pois a negativa de a aludida certidão quando, por exemplo, ela for essencial para a continuidade de uma atividade empresarial, tem o poder de compelir ao pagamento do débito tributário às vezes maior do que a própria execução. Vendo a situação sob este ângulo, é possível vislumbrar, portanto, que a não extinção do próprio crédito tributário faria com que a prescrição perdesse a sua razão de ser: a promoção da estabilidade das relações jurídicas.

A conclusão de que a prescrição extingue a própria obrigação ou crédito tributário também leva a crer que, da mesma forma que a decadência, ela pode ser reconhecida e decretada de ofício. Nesse sentido é a opinião de Francisco dos Santos Júnior<sup>398</sup>, Sebastião de Oliveira Lima<sup>399</sup>, Roberto Caníbal<sup>400</sup> e Paulo Cesar Conrado.<sup>401</sup>

Fanucchi, por outro lado, entendia que a prescrição só poderia ser decretada judicialmente se o interessado a argüísse. Quando o autor proferiu esta opinião, todavia, além de não haver qualquer disposição a respeito no CTN, o Código de Processo Civil não permitia a decretação de ofício da prescrição quando se tratasse de direitos patrimoniais. Atualmente, em razão das alterações da Lei de Execução Fiscal (art. 40, § 4º) e do Código de Processo Civil (art. 219, § 5º), prevendo expressamente a possibilidade de decretação de ofício da prescrição, é possível que a questão reste pacificada. Justamente com base nestes dispositivos legais que o

---

<sup>397</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 28. ed., 2007, *op. cit.*, p. 245-246.

<sup>398</sup> SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil**, *op. cit.*, p. 226.

<sup>399</sup> LIMA, Sebastião de Oliveira. Prescrição Tributária, *op. cit.*, p. 434.

<sup>400</sup> CANÍBAL, Roberto. Direito Constitucional Tributário, *op. cit.*, p. 282-293.

<sup>401</sup> CONRADO, Paulo Cesar. Execução Fiscal em Matéria Tributária, *op. cit.*, p. 176.

Superior Tribunal de Justiça, que anteriormente não admitia o reconhecimento de ofício da prescrição tributária, vem agora a aceitando.<sup>402</sup> Mas não se deve esquecer que as referidas leis, por serem ordinárias, não são instrumentos hábeis a tratar da matéria.

Daniel Monteiro Peixoto pondera que, muito embora a lei ordinária sob a égide da CF/88 não seja veículo competente para regular a prescrição, “é instrumento adequado para, em matéria processual, tratar da competência do Juiz para reconhecer, de ofício, a fluência de prazo prescricional”.<sup>403</sup> Hugo de Brito Machado Segundo<sup>404</sup> também entende que tal disposição não altera a forma de contar o prazo, seu termo inicial, nem a sua extensão, limitando-se a dispor sobre os poderes do juiz de declarar uma situação preexistente.<sup>405</sup> Juan José Bayona Gimenez corrobora este pensamento ao observar que o fato de o juiz poder ou não reconhecer de ofício a prescrição é uma questão de política processual a ser definida pelo direito positivo, nada tendo a ver com a autêntica e substantiva natureza jurídica da prescrição.<sup>406</sup>

Diante do exposto, é importante distinguir a prescrição da possibilidade de seu reconhecimento de ofício pelo juiz. A prescrição, por extinguir o próprio direito ao crédito tributário, é instituto de direito material. Nesse sentido também é a opinião de Ives Gandra<sup>407</sup>, Humberto Martins<sup>408</sup>, Sacha Navarro Coêlho e Eduardo Junqueira Coelho<sup>409</sup>, Marilene Rodrigues<sup>410</sup>, Fernanda Hernandez<sup>411</sup> e Schubert Machado.<sup>412</sup>

<sup>402</sup> Como exemplo é possível citar os seguintes julgamentos: AgRg no Ag 1038162/RS; Primeira Turma; Relator Ministro Luiz Fux; DJe de 19.02.2009; REsp 1060388/RJ; Primeira Turma; Relator Ministro Benedito Gonçalves; DJe de 26.11.2008; REsp 1.004.747/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 06.05.2008, DJe 18.06.2008; REsp 733.286/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 07.08.2008, DJe 22.08.2008; AgRg no REsp. 844415/PE; Segunda Turma; Relatora Ministra Eliana Calmon; DJe de 29.10.2008.

<sup>403</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal: Vertentes do STJ e as Inovações da Lei n. 11.051/2004 e da Lei Complementar n. 118/2005, *op. cit.*, p. 21.

<sup>404</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 326.

<sup>405</sup> *Idem*, p. 326. No mesmo sentido é a opinião de Ernesto José Toniolo (**A Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal**, *op. cit.*, p. 37).

<sup>406</sup> GIMÉNEZ, Juan José Bayona. **La Caducidad en el Ordenamiento Tributario Español**, *op. cit.*, p. 31.

<sup>407</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Decadência e Prescrição**, *op. cit.*, p. 34.

<sup>408</sup> MARTINS, Humberto. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 39.

<sup>409</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; COELHO, Eduardo Junqueira. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 79.

<sup>410</sup> RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 155.

<sup>411</sup> HERNANDEZ, Fernanda Guimarães. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 246.

<sup>412</sup> MACHADO, Schubert de Farias Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 346.

Assim, todas as normas que regulam as condições para a sua consumação devem ser editadas por lei complementar nos termos do art. 146, III, “b”, da CF.

Já quanto à forma e momento que pode ser argüida ou apreciada no processo judicial, a princípio parece não interferir na substância da norma prescricional, revelando-se mais como uma questão meramente formal ou processual. Todavia, qualquer regra que envolva a prescrição, mesmo que de ordem processual, não deve prejudicar o seu objetivo de proporcionar a segurança jurídica e a estabilidade das relações.

No que se refere, especificamente, ao poder do juiz de reconhecê-la de ofício, nos termos aqui expostos, não há necessidade de uma norma processual que o autorize expressamente, pois a possibilidade de decretação de ofício da prescrição se dá em razão de se tratar de matéria de ordem pública, cuja consequência é idêntica à da decadência: a extinção do crédito ou obrigação tributária.

Assim, qualquer disposição expressa nesse sentido é dispensável. Mas, já que o legislador resolveu assim proceder, nada impede que a norma seja aplicada. O importante é deixar claro que, se a norma, mesmo que processual, fosse contrária aos princípios informadores da prescrição tributária, mereceria ser considerada inconstitucional ou, ao menos, não aplicável no âmbito tributário.

Destaque-se ainda que caso a prescrição não seja reconhecida de ofício, da mesma forma que a decadência, pode ser alegada em qualquer grau de jurisdição. A este respeito, Fernanda Hernandez, diz que o entendimento que tem prevalecido no STJ é no sentido de que a prescrição deve ser apreciada nas instâncias ordinárias para poderem ser julgadas nas vias extraordinárias.<sup>413</sup> Humberto Martins, por outro lado, destaca que, por se tratar de matéria de ordem pública, é passível de apreciação, mesmo quando ausente o necessário prequestionamento.<sup>414</sup>

---

<sup>413</sup> A autora (Prescrição examinada na jurisprudência do STJ e Lei Complementar 118/05. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Judicial Tributário**: Atualizado com a EC nº 45. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 192-194) faz menção ao REsp. 216.939.

<sup>414</sup> MARTINS, Humberto. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 49: “[...] decadência e também a prescrição tributária [...] são matéria de ordem pública, passíveis de conhecimento em qualquer jurisdição, a teor do § 3º do art. 267 do CPC, diante do efeito translativo dos recursos. Tal efeito tem assumido bastante relevância na processualística brasileira, chegando, diante de construção principalmente jurisprudencial, a possibilitar o exame da matéria de ordem pública, mesmo quando ausente o necessário prequestionamento da questão federal e constitucional. A base desse entendimento deriva da Súmula 456 do STF: “O Supremo Tribunal Federal, conhecendo do recurso extraordinário, julgará a causa, aplicando o direito à espécie”. Em igual sentido são os arts. 324 e 257 do RISTF e RISTJ, respectivamente. Dessa forma, havendo o conhecimento dos recursos extremos, por motivo qualquer que não a questão de ordem pública (onde se enquadra

[...] decadência e também a prescrição tributária [...] são matérias de ordem pública, passíveis de conhecimento em qualquer jurisdição, a teor do § 3º do art. 267 do CPC, diante dos efeitos translativos dos recursos.

Tal efeito tem assumido bastante relevância na processualística brasileira, chegando, diante de construção principalmente jurisprudencial, a possibilitar o exame da matéria de ordem pública, mesmo quando ausente o necessário prequestionamento da questão federal e constitucional.

A base desse entendimento deriva da Súmula 456 do STF: “O Supremo Tribunal Federal, conhecendo do recurso extraordinário, julgará a causa, aplicando o direito à espécie”. Em igual sentido são os arts. 324 e 257 do RISTF e RISTJ, respectivamente.

Dessa forma, havendo o conhecimento dos recursos extremos, por motivo qualquer que não a questão de ordem pública (onde se enquadra a decadência e a prescrição), o STF e o STJ poderão examinar esta última matéria, apensar de não estar prequestionada.

Essa se demonstra a posição mais razoável e adequada com os princípios e objetivos da prescrição, pois uma vez superados os impedimentos processuais para a subida dos recursos extraordinários aos tribunais superiores, não se vislumbra qualquer obstáculo para que seja por eles apreciada e até mesmo reconhecida de ofício, mesmo quando não analisada pelo tribunal ordinário.

Por outro lado, no caso da prescrição da ação anulatória da decisão administrativa que denega a restituição de indébito, Marcelo de Cerqueira julga que atinge tão-somente o direito da referida ação.<sup>415</sup> Eurico Diniz também atribui este efeito à aludida norma prescricional.<sup>416</sup> De fato, essa parece a interpretação mais acertada a ser dada ao artigo 169 do CTN, na medida em que este se limita a dizer que a ação prescreve, nada mencionando em relação ao direito de restituição. Não há também qualquer outra norma que atribua esse efeito, nem tampouco se verifica outro motivo para se fazer exegese diferente. Em razão disso, é possível afirmar que, nesse caso, muito embora a prescrição possa ser argüida a qualquer tempo, não cabe o seu reconhecimento *ex officio*.

De todo o exposto, conclui-se que os elementos essenciais da norma prescricional são os mesmos da decadencial, quais sejam: a existência de um direito a ser exercido; a inércia do titular em exercê-lo; a continuidade dessa inércia durante

---

a decadência e a prescrição), o STF e o STJ poderão examinar esta última matéria, apensar de não estar prequestionada”.

<sup>415</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do Indébito Tributário**, *op. cit.*, p. 363.

<sup>416</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 260.

o decurso do tempo predeterminado; e a não verificação de qualquer causa suspensiva ou interruptiva. A diferença entre os prazos decadenciais e prescricionais está no momento em que ocorrem e na natureza do direito que atingem.

Em face da Fazenda, a prescrição é o limite de tempo que esta tem para executar o crédito tributário já formalizado. Já em relação ao sujeito passivo, o prazo prescricional é para que ele ajuíze ação anulatória de decisão administrativa que tenha lhe negado a restituição do pagamento indevido. Em ambos os casos, a prescrição extingue um direito que pode ser classificado como de prestação, eis que só nascem a partir de uma violação da outra parte.

Quanto à consequência da norma prescricional do direito da Fazenda, também coincide com a decadencial: extinção do crédito tributário, motivo pelo qual poder ser argüida a qualquer tempo e ser reconhecida *ex officio* em juízo. Além disso, o fato de a prescrição extinguir o próprio crédito tributário leva à conclusão de que quem paga dívida prescrita tem direito à sua restituição.

No que se refere ao direito do sujeito passivo, a consequência da norma prescricional se limita à extinção do direito da ação anulatória, não podendo, por isso, ser reconhecida de ofício.

### 3.7 REGRAS GERAIS PARA A DEFINIÇÃO DA LEI APLICÁVEL

Em razão de as normas decadenciais e prescricionais terem como elementos de suas hipóteses o decurso de um prazo, é possível que durante o seu transcurso o legislador venha a alterar a sua extensão ou a forma de sua contagem. Tal situação suscita a dúvida sobre a aplicabilidade destas alterações em relação aos prazos que já estavam em curso quando da sua entrada em vigor.

Diante da omissão legislativa a respeito, Fanucchi buscou resolver a questão com base na doutrina de Câmara Leal<sup>417</sup> e no princípio de que a nova lei não pode prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (atualmente previsto no artigo 5º, XXXVI, da CF/88). E considerando que enquanto não houver a

---

<sup>417</sup> LEAL, Antônio Luis da Câmara. **Da Prescrição e da Decadência**, *op. cit.*, p. 88-91.



consumação do prazo extintivo, não há direito adquirido, mas mera expectativa de direito, propôs o autor três regras de aplicação:

3.1 – quanto ao início dos prazos, embora alterado pela lei nova, tratando-se de um fato anterior a esta, deve reger-se pela lei vigente ao tempo em que se verificou;

3.2 – quanto às condições, suspensão ou interrupção da prescrição, devem ser regidas pelas duas leis cada uma regulando-as relativamente ao tempo decorrido sob sua vigência;

3.3 – estabelecendo a nova lei um prazo mais curto de extinção, essa começará a correr da data da nova lei, salvo se a causa extintiva iniciada na vigência da lei antiga viesse a se completar em menos tempo, segundo essa lei, que, nesse caso, continuaria a regê-la, relativamente ao prazo;

3.4 – estabelecendo a nova lei um prazo maior, observar-se-á esse novo prazo, contando-se, porém, para integrá-lo, o tempo já decorrido na vigência da lei antiga.<sup>418</sup>

Eurico Diniz, analisando o problema sob a visão normativa, diz que a formação das hipóteses da regras jurídicas de decadência e prescrição tem de respeitar a extensão conduta omissiva, desde o início do transcurso do prazo. Em razão disso, conclui o autor que “em regra geral, são os dispositivos vigentes no momento do *dies a quo* que determinam a formação das hipóteses normativas das regras de decadência e prescrição, definindo a extensão, interrupção e suspensão dos prazos”. Para ele a “eventual lei nova só é aplicável a marcos iniciais ulteriores à sua vigência”.<sup>419</sup>

Para se chegar a uma conclusão é importante lembrar as premissas firmadas neste estudo, no sentido de que a incidência da norma jurídica se dá no exato momento em que se concretiza a hipótese normativa, o que ocorre tão-somente quando todos os elementos que a compõem se realizam. No caso da norma decadencial e prescricional, como já visto, um dos seus elementos é o decurso do prazo previsto em lei. Assim, somente quando dito prazo transcorrer por completo é

<sup>418</sup> FANUCCHI, Fábio. **A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 19.

<sup>419</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 162, e Decadência e prescrição do direito do contribuinte e a LC 118: entre regras e princípios. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, n. 15, p. 248, mar. 2007. Matheus Moraes Sacramento (O novo art. 174, I, do CTN: a partir de quando pode ser aplicada a novel regra de interrupção da prescrição? Controvérsias de direito intertemporal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 138, p. 75, mar. 2007) também rejeita a possibilidade de aplicação de uma nova regra por entender que nascido e adquirido o direito de ação, nasce também o direito à prescrição, não estando, ambos, mais sujeitos a modificações legislativas ulteriores, sob pena de afronta ao artigo 5º, XXXVI, da CF e ao artigo 6º da Lei de Introdução ao Código Civil.

que se terá por realizada a hipótese da norma decadencial ou prescricional. Nesse sentido, Pontes de Miranda diz que somente depois de decorrido todo o prazo previsto em lei é que o suporte fático da norma prescricional pode entrar no mundo jurídico.<sup>420</sup>

Uma vez que não se houver incidência, não nasce o direito dela decorrente, como bem observado por Fanucchi, não há direito adquirido, mas tão-somente uma expectativa de direito. Nestes termos, alterações legislativas só não poderiam atingir a decadência e a prescrição já consumadas. Ernesto Toniolo<sup>421</sup> e Yussef Cahali<sup>422</sup> também seguem este pensamento.<sup>423</sup>

Todavia, na hipótese, por exemplo, de a nova lei reduzir o prazo extintivo de direito, de modo que a sua aplicação num caso concreto viesse a extinguir o direito de alguém da noite para o dia, verificar-se-ia grave violação ao princípio da segurança jurídica. Imagine-se que o titular de um direito tivesse pela lei antiga um prazo de 10 (dez) anos para exercê-lo, e quando já passados 6 (seis) anos entrasse em vigor uma lei que visse a reduzi-lo para 5 (cinco) anos. Se a novel legislação fosse aplicada, adotando o *termo a quo* de 6 (seis) anos atrás, extinguiria imediatamente o direito daquele que até então ainda tinha 4 (quatro) anos para buscar o que lhe era de direito. Sob esse ponto de vista, não há como se admitir a aplicação da lei nova, computando-se o prazo já decorrido. Até porque, neste caso, ensejaria aplicação de lei a fato pretérito.

A proposta de Fanuchhi, exposta acima, parece razoável para solucionar o problema, mas se não estiver expressamente disposta em lei, abre margem à subjetividade e, conseqüentemente, à insegurança jurídica, perdendo as normas decadenciais e prescricionais o seu objetivo maior, nos termos aqui já expostos.

Assim, na eventualidade de a lei estabelecer redução de prazo extintivo tributário, o ideal é que ela mesma dite as regras de transição, respeitando,

---

<sup>420</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**, tomo VI, *op. cit.*, p. 147.

<sup>421</sup> TONIOLO, Ernesto José. **A Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 96.

<sup>422</sup> CAHALI, Yussef Said. **Prescrição e Decadência**, *op. cit.*, p. 178.

<sup>423</sup> Na Espanha, Magín Pont Mestre (La **prescripción tributaria ante el derecho a liquidar y el derecho a recaudar y cuestiones conexas**, *op. cit.*, p. 72-78) analisa a redução de prazo prescricional efetuada pelo Real Decreto 136/2000 e diz que a prescrição começada e não concluída não gera direito adquirido, mas mera expectativa de direito, e, em razão disso, deve ser aplicada a lei vigente no momento de sua conclusão, respeitadas as interrupções já ocorridas, as quais devem ser reguladas pela lei do tempo em que se realizaram.

evidentemente, garantias e princípios constitucionais. Foi o que ocorreu no direito civil quando o artigo 2.028 do Código de 2002 determinou que: “serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e, se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada”. Serve ainda como exemplo a legislação portuguesa, na qual, consoante Jorge Lopes de Sousa, há esta previsão expressa no Código Civil<sup>424</sup> das regras de transição aplicáveis em caso de alteração de prazos, as quais, por determinação legal<sup>425</sup>, também devem ser consideradas no direito tributário português.<sup>426</sup>

Em não havendo disposição legal definindo as regras de transição, muito embora não se possa dizer que há violação a direito adquirido na aplicação da nova legislação quando o termo inicial do prazo extintivo já tiver ocorrido, sob o ponto de vista da certeza e da segurança jurídica, parece mais adequado, ao menos no que se refere à extensão e início do prazo, o que defende Eurico Diniz, no sentido de que as novas regras só são aplicáveis a marcos iniciais ulteriores à sua vigência.

Mas, ao contrário do que entende o autor, parece que dentre estes marcos iniciais é possível incluir aqueles que se dão depois de uma causa interruptiva. Por exemplo, imagine-se um prazo extintivo que tem início em 2000, cuja lei nesta data o fixava em 10 (dez) anos; em 2003 uma nova lei reduz este prazo para 5 (cinco) anos; e em 2004 ocorre uma causa interruptiva. Nessa hipótese, o prazo que terá novo início a partir da causa interruptiva ocorrida em 2004 deve ser o da lei vigente nesta data (2004), ou seja, de 5 (cinco) anos. No caso da suspensão, este raciocínio já não se aplica, pois o marco inicial continuará a ser o de 2000.

No que se refere à eventual alteração legal a respeito das próprias causas interruptivas, não se vislumbra qualquer impedimento à aplicação da novel legislação, desde que os fatos nela previstos se realizem depois da sua entrada em

---

<sup>424</sup> PORTUGAL. **Código Civil português**. Art. 297. “1. A lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar. 2. A lei que fixar um prazo mais longo é igualmente aplicável aos prazos que já estejam em curso, mas computar-se-á neles todo o tempo decorrido desde o seu momento inicial. 3. A doutrina dos números anteriores é extensiva, na parte aplicável, aos prazos fixados pelo prazo passa a ser susceptível de suspensão e interrupção nos termos gerais da prescrição”.

<sup>425</sup> PORTUGAL. **Lei Geral Tributária**. Art. 2. “De acordo com a natureza das matérias, às relações jurídico-tributárias aplicam-se, sucessivamente: a) A presente lei; b) O Código de Processo Tributário e os demais códigos e leis tributárias, incluindo a lei geral sobre infracções tributárias e o Estatuto dos Benefícios Fiscais; c) O Código do Procedimento Administrativo e demais legislação administrativa; d) O Código Civil e o Código de Processo Civil”.

<sup>426</sup> SOUSA, Jorge Lopes de. **Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária**, *op. cit.*, p. 18, 81-89.

vigor. Além disso, as interrupções ocorridas em função da legislação antiga devem ser respeitadas, mesmo após a alteração da lei. Nesse sentido é a doutrina de Ernesto Toniolo.<sup>427</sup>

Essa diferença de critério para a mudança de causa interruptiva se dá porque o fato interruptivo (ao contrário do prazo como um todo) é instantâneo, o que leva à conclusão de que a lei aplicável é aquela em vigor no momento de sua concretização. Nesse sentido também é o pensamento do doutrinador português Jorge Lopes de Sousa.<sup>428</sup>

Destarte, na hipótese de uma nova lei vir a alterar a extensão ou critérios de contagem de prazo decadencial ou prescricional, e não estabelecer as regras de transição, só poderá incidir quando o termo inicial do prazo for ulterior à sua entrada em vigor. A única exceção é a modificação ou criação de causa interruptiva, situação em que a novel legislação poderá incidir nos fluxos prescricionais ou decadenciais já em curso, desde que o fato interruptivo nela previsto se dê depois do início de sua vigência.

---

<sup>427</sup> TONIOLO, Ernesto José. **A Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal**, *op. cit.*, p. 95.

<sup>428</sup> SOUSA, Jorge Lopes de. **Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária**, *op. cit.*, p. 94.

## 4 DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA

### 4.1 NORMAS DE DECADÊNCIA DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO OU POR DECLARAÇÃO

Consoante explicitado no capítulo dedicado ao lançamento tributário, mesmo nos tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação, haverá situações em que a Fazenda deverá efetuar o denominado lançamento de ofício.

Assim, muito embora o objeto do presente estudo seja a decadência e a prescrição dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, é oportuno fazer uma breve análise das hipóteses normativas de decadência de lançamentos de ofício e de declaração, até porque em certas situações estas também são aplicáveis aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

#### 4.1.1 Norma do artigo 173, inciso I, do CTN

Conforme já exposto, o prazo decadencial do direito da Fazenda ao crédito tributário é aquele fixado em lei para que esta emita o lançamento, situação em que se enquadra o artigo 173, I, do CTN que determina que o direito da Fazenda Pública “constituir” o crédito tributário extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para a compreensão desta norma, é oportuno lembrar que quando o CTN fala em “constituir do crédito tributário”, está se referindo ao lançamento tributário, tendo em vista que o artigo 142, aqui já estudado, diz que esta “constituição” se dá por meio do lançamento.<sup>429</sup>

---

<sup>429</sup> No item 2.4.2 já foi esclarecido que, muito embora o CTN fale em “constituição do crédito” pelo lançamento, este não tem o condão de constituir o crédito tributário, na medida em que tal crédito nasce com a concretização do fato tributário, independentemente do lançamento. O lançamento declara e formaliza a existência do crédito, tendo eficácia preclusiva.

É importante memorar também que o lançamento pode ser realizado a partir do momento em que é concretizada qualquer hipótese normativa, cuja consequência seja o nascimento de uma obrigação ou crédito tributário.

Frise-se ainda que o primeiro dia do “exercício” coincide com o primeiro dia do ano civil (1º de janeiro).

Assim, a hipótese da norma decadencial oriunda do artigo 173, I, do CTN, é o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados de 1º de janeiro do ano seguinte ao que ocorreu o fato tributário, sem que a Fazenda efetue o lançamento necessário para a exigibilidade do crédito.

Quanto à consequência desta norma, nos termos do *caput* do artigo 173, é a extinção do direito da Fazenda de fazer o lançamento. Todavia, conforme esclarecido no item 3.5, também deve ser considerado o efeito atribuído pelo artigo 156, V, do CTN às normas decadenciais, qual seja: a extinção do crédito tributário.

Portanto, a Fazenda Pública dispõe do período compreendido entre a data da concretização da hipótese tributária e o fim do quinquênio posterior para praticar o lançamento e evitar que incida a norma decadencial e a consequente extinção do crédito tributário. Exemplificando, ocorrido em 20.02.2003 o fato tributário, o prazo de 5 (cinco) anos de decadência terá seu início no dia 01.01.2004, tendo a Fazenda até o dia 01.01.2009 para realizar o referido lançamento. Mas nada impede que ela o efetive antes mesmo do início do aludido prazo, isto é, no dia 20.05.2003, por exemplo.

Com efeito, a norma construída a partir da leitura do artigo 156, V, e do artigo 173, I, ambos do CTN, tem a seguinte estrutura: *HIPÓTESE* – dado o fato de a Fazenda não exercer o direito de lançar durante 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que tenha ocorrido o fato tributário; deve ser o *CONSEQÜENTE* – a extinção do crédito tributário e do direito de lançá-lo.

#### **4.1.2 Norma do artigo 173, inciso II, do CTN**

Uma segunda hipótese normativa que enseja a decadência pode ser extraída da leitura do inciso II do artigo 173 do CTN que prevê o início do prazo quinquenal na data da decisão definitiva que anule, por vício formal, o lançamento tributário

anteriormente efetuado. Isto quer dizer que se houver sido realizado lançamento tributário dentro do prazo decadencial, mas for anulado por defeito formal, o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no *caput* do artigo 173 terá novo início.

Tal decisão, no entender de Sacha Coêlho, só pode ser administrativa, proferida em procedimento de revisão de lançamento. Isto porque, considera que “se a decisão fosse judicial, já não se trataria mais de *decadência*. O crédito já estaria formalizado”. Justifica ainda o autor: “o erro nunca pode beneficiar o seu fautor”.<sup>430</sup> Em contrapartida, Eurico Diniz<sup>431</sup>, Luciano Amaro<sup>432</sup> e Soares de Melo<sup>433</sup> afirmam que a decisão anulatória em questão pode ser administrativa ou judicial, opinião esta que parece ser a mais acertada, eis que, além de não haver no CTN a limitação proposta por Sacha Coêlho, uma vez realizado o ato de lançamento, o crédito já estará formalizado estando ou não *sub judice*. O que importa é que havendo decisão reconhecendo um vício formal no lançamento, a Fazenda terá de refazê-lo, e, justo ou não, o CTN fixou o prazo de 5 (cinco) anos para tanto.

Verifique-se também que Eurico Diniz<sup>434</sup>, Paulo de Barros<sup>435</sup> e Soares de Melo<sup>436</sup> consideram que esta é uma hipótese legislativa de interrupção do prazo decadencial, na medida em que quando ocorre, o prazo inicia-se novamente, desprezando-se o tempo já decorrido. Ruy Barbosa Nogueira, apesar de julgar não ser uma interrupção, diz que se trata de um novo *termo a quo*, de modo que depois da referida decisão anulatória teria a Fazenda 5 (cinco) anos para proceder o novo lançamento.<sup>437</sup>

Por outro lado, Francisco dos Santos Júnior, ao afastar a hipótese de interrupção, afirma que o lançamento deve ser refeito “observado o prazo de decadência fixado para a primeira oportunidade”.<sup>438</sup> Luciano Amaro concorda que esta contabilização do prazo decorrido antes da emissão do lançamento nulo seria o

<sup>430</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; COELHO, Eduardo Junqueira. *Decadência e Prescrição*, p. 88.

<sup>431</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 172.

<sup>432</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 407.

<sup>433</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *O Lançamento Tributário e a Decadência*, *op. cit.*, p. 361.

<sup>434</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 176.

<sup>435</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 223; e **Curso de Direito tributário**, *op. cit.*, p. 469.

<sup>436</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 353 e *O Lançamento Tributário e a Decadência*, *op. cit.*, p. 361.

<sup>437</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **A Decadência no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 22.

<sup>438</sup> SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil**, *op. cit.*, p. 201.

ideal, mas não diz que é a interpretação que deve ser dada ao inciso II do artigo 173. Apesar de criticá-lo, não deixa de admitir o autor que o aludido inciso prevê uma hipótese de interrupção e suspensão do prazo decadencial. “*Suspensão porque o prazo não flui na pendência do processo em que se discute a nulidade do lançamento, e interrupção porque o prazo recomeça a correr do início*”.<sup>439</sup>

De fato, não parece razoável esta devolução do prazo quinquenal integral à Fazenda nos casos de anulação do lançamento por vício formal. Mas não é essa a interpretação mais adequada a ser conferida ao referido dispositivo legal, o qual se demonstra bastante claro no sentido de que anulado o lançamento por vício formal, inicia-se novamente o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a respectiva decisão.<sup>440</sup> Nesse sentido já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça.<sup>441</sup>

Não é demais esclarecer que esta anulação por vício formal não se confunde com a revisão do lançamento prevista no parágrafo único do artigo 149 do CTN<sup>442</sup>, até porque este não a inclui entre as suas hipóteses de revisão de ofício.

Oportuno mencionar ainda a procedente observação de Eurico Diniz no sentido de que “o início da contagem do prazo decadencial se dá na data da ciência ao contribuinte da decisão que anulou o lançamento, porque a publicidade é requisito de eficácia de qualquer ato jurídico”.<sup>443</sup> Nesse sentido também tem sido os julgamentos do Conselho de Contribuintes Federal.<sup>444</sup>

Diante do exposto, conclui-se que havendo anulação por vício formal do lançamento anterior, dispõe a Fazenda de 5 (cinco) anos a contar do dia em que tal

<sup>439</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 407.

<sup>440</sup> A definitividade desta decisão dependerá das regras que regem o processo administrativo fiscal. No âmbito federal, consoante Carlos Vaz (Lançamento Tributário e Decadência, *op. cit.*, p. 125), tais hipóteses são apontadas no art. 42 do Decreto 70.235/72.

<sup>441</sup> REsp. 766050, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 25.02.2008.

<sup>442</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Art. 149, parágrafo único: “A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”.

<sup>443</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência no Imposto sobre a Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 135-143.

<sup>444</sup> 11080.011106/96-09, Recurso 114266, 2º Conselho, 1ª Câmara, Relator Rogério Gustavo Dreyer, Acórdão 201-76183, Sessão de 19.06.2002; 10166.013201/2001-27, Recurso 137456, 1º Conselho, 8ª Câmara, Relator Nelson Lóssó Filho, Acórdão 108-08160, Sessão de 27.01.2005; Processo n. 10283.002896/2003-47, Recurso n. 145535, 1º Conselho, 7ª Câmara, Relator Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Acórdão 107-08487, Sessão de 23.02.2006; 10183.005330/2004-86, Recurso 135507, 3º Conselho, 1ª Câmara, Relator Otacílio Dantas Cartaxo, Acórdão 301-34463, Sessão de 20.05.2008.



decisão definitiva se tornar pública para fazer um novo lançamento, sob pena de extinção do crédito tributário.

Com efeito, a norma construída a partir da leitura do artigo 156, V, e do artigo 173, II, ambos do CTN, tem a seguinte estrutura: *HIPÓTESE* – dado o fato de a Fazenda não exercer o direito de lançar durante 5 (cinco) anos, a contar da data da ciência da decisão judicial ou administrativa que determine a anulação por vício formal de lançamento anterior; deve ser o *CONSEQÜENTE* – a extinção do crédito tributário e do direito de lançá-lo.

Exemplificando, concretizada em 20.02.2003 a hipótese normativa tributária, realizado o lançamento em 20.07.2005, e dada ciência de decisão judicial ou administrativa que o anule por vício formal em 20.10.2008, a Fazenda terá até o dia 20.10.2013 para efetuar o novo lançamento, sob pena de incidência da norma mencionada acima e extinção do crédito tributário.

#### **4.1.3 Parágrafo único do artigo 173 do CTN**

O parágrafo único do artigo 173 do CTN define que o direito ao crédito tributário extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados *da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*<sup>445</sup>

Tal disposição legal suscita a dúvida sobre a possibilidade de a aludida notificação de medida preparatória de lançamento, ocorrida antes do primeiro dia do exercício seguinte ao do fato tributário, antecipar o início do prazo decadencial; bem como sobre a possibilidade de tal notificação interromper o prazo decadencial, quando efetuada depois do primeiro dia do exercício seguinte ao da concretização da hipótese tributária.

Luciano Amaro defende que: “Se aquela notificação é feita antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ela antecipa o início do prazo decadencial”. Entretanto, ao tratar da hipótese de a

---

<sup>445</sup> Carlos Vaz (O Lançamento Tributário e a Decadência, *op. cit.*, p. 131) diz que a medida preparatória é a providência que necessariamente deve preceder o lançamento, a qual pode ser de iniciativa da Fazenda ou do sujeito passivo (declaração, por exemplo).

notificação ser efetuada depois que o prazo decadencial já tiver em curso, entende que: “o prazo decadencial já terá tido início, e o prazo a que se refere o citado item é um prazo para ‘constituir crédito’ e não para ‘começar a constituir crédito’. Em suma, parece-nos que o parágrafo só opera para antecipar o início do prazo decadencial, não para interrompe-lo”.<sup>446</sup> No mesmo sentido é a doutrina de Ives Gandra da Silva Martins<sup>447</sup>, Paulo de Barros<sup>448</sup> e Soares de Melo<sup>449</sup>.

Em contrapartida Christine Mendonça julga que “da leitura do parágrafo único do artigo 173 do CTN não é possível afirmar que o enunciado se refere à notificação feita antes de iniciado o prazo do artigo 173, I, do CTN”. Para ela, o “*dies a quo* é a data da notificação, independentemente se antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173 do CTN”. No caso de ser depois, considera a autora que se trata de uma hipótese de interrupção do prazo decadencial.<sup>450</sup> Este entendimento é acolhido por Maíra Braga Oltra<sup>451</sup>, tendo sido também acatado em julgamento realizado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, sob o relato do Ministro Luiz Fux<sup>452</sup>.

Carlos Vaz, por sua vez, diz que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial previsto no inciso I do artigo 173, mas de uma regra autônoma, que, se concretizada, deve prevalecer de modo que o prazo decadencial teria o seu início na data da notificação ou medida preparatória de lançamento.<sup>453</sup>

Talvez a partir de uma análise isolada do parágrafo único do artigo 173, poder-se-ia chegar à conclusão de que o termo *a quo* do prazo decadencial se dá com a aludida notificação, independentemente de ocorrer antes ou depois do início do prazo previsto no inciso I do mesmo artigo 173. Seguindo esta interpretação, seria permitido à Fazenda depois de, por exemplo, passados 4 (quatro) anos e 11 (onze) meses contados do início do prazo decadencial do artigo 173, inciso I do CTN, notificar o sujeito passivo para que este entregasse seus documentos fiscais,

---

<sup>446</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 408.

<sup>447</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Lançamento Tributário e Decadência, *op. cit.*, p. 291.

<sup>448</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**, *op. cit.*, p. 490.

<sup>449</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 354.

<sup>450</sup> MENDONÇA, Christine. Decadência e Prescrição em Matéria Tributária, *op. cit.*, p. 663.

<sup>451</sup> OLTRA, Maíra Braga. Decadência do Fisco nos Casos de Dolo, Fraude e Simulação. *In*: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Decadência e Prescrição em Direito Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 99-134. p. 123.

<sup>452</sup> REsp. 766050; DJ 25.02.2008.

<sup>453</sup> VAZ, Carlos. O Lançamento Tributário e a Decadência, *op. cit.*, p. 133.

para só então iniciar a fiscalização, sendo com isso beneficiada com mais 5 (cinco) anos para efetuar o lançamento.

Todavia, ao se fazer a exegese do artigo 173 como um todo, a conclusão que se revela mais razoável é aquela defendida por Luciano Amaro, Ives Gandra, Paulo de Barros e Soares de Melo. Isto porque, como muito bem ressaltado por Amaro, o prazo decadencial é para que a Fazenda realize o ato administrativo de lançamento, e não para que inicie a fiscalização necessária para efetivá-lo. Assim, dentro dos 5 (cinco) anos concedidos pela lei, a Fazenda deverá realizar a fiscalização e o ato administrativo de lançamento dela resultante, incluindo todas as medidas preparatórias que se façam necessárias.

Some-se a isso o fato de se tratar de um parágrafo único, e não de um inciso adicional do artigo 173, o que revela não ser mais uma hipótese ou regra autônoma em relação aos incisos I e II; mas um acréscimo que deve ser interpretado em consonância e nos limites estabelecidos por estes. Justamente por ser um complemento, não deve contrariar, alterar, nem tampouco afastar ou substituir a regra principal (contida no *caput* e nos respectivos incisos). A norma do parágrafo único não pode, portanto, ilidir o prazo máximo previsto para que a Fazenda efetue o lançamento previsto no inciso I.

Assim, por mais que o legislador não tenha sido expresso, o que se verifica é que a interpretação que admite a antecipação do prazo decadencial com a notificação é única que se coaduna com o *caput* e incisos do artigo 173, pois estaria dentro do limite temporal imposto por estes. Na verdade, não é que foi concedido à Fazenda um privilégio de ter mais 5 (cinco) anos para lançar depois da notificação; foi estabelecido um limite para que o faça em *no máximo* 5 (cinco), acaso o prazo ainda não tenha se iniciado nos termos do artigo 173, I.

Esta se revela a exegese mais razoável também em relação ao princípio informador da decadência (segurança jurídica). Isto porque, o sujeito passivo sabe de antemão qual é o prazo máximo a que está submetido a receber um lançamento (o do inciso I do art. 173). Caso uma mera notificação para entrega de documentos, por exemplo, tivesse o condão de interromper este prazo, o sujeito passivo ficaria a mercê da vontade da Fazenda, a qual teria o absurdo benefício de iniciar a fiscalização somente no último dia do prazo previsto no *caput*, tendo mais 5 (cinco) anos para emitir o lançamento. Com efeito, para que a segurança do sujeito passivo não reste abalada, à Fazenda só deve ser permitido adiantar o início do prazo,

jamais retardar. O que se verifica, portanto, é que o disposto no parágrafo único serve mais como uma garantia ao sujeito passivo do que um benefício à Fazenda.

Portanto, a norma construída a partir da leitura do artigo 156, V, do parágrafo único e do *caput* do artigo 173, todos do CTN, tem a seguinte estrutura: *HIPÓTESE* – dado o fato de a Fazenda notificar o sujeito passivo antes de 1º de janeiro do ano subsequente ao fato tributário, mas não exercer o direito de lançar durante os 5 (cinco) anos contados da data da aludida notificação; deve ser o *CONSEQÜENTE* – a extinção do crédito tributário e ao direito de lançá-lo.

Por exemplo, concretizada em 10.02.2006 a hipótese normativa tributária, e realizada em 20.11.2006 a notificação do sujeito passivo para que entregue documentos para fiscalização, a Fazenda terá no máximo até o dia 20.11.2011 para efetuar o lançamento, sob pena de incidência da norma mencionada acima e extinção do crédito tributário. Todavia, caso a notificação se desse em 20.04.2007, caberia à Fazenda respeitar o prazo máximo do artigo 173, I, do CTN, que, neste caso, findaria em 01.01.2012.

#### 4.2 NORMAS DE DECADÊNCIA DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Nos tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação, como já exposto alhures, o sujeito passivo tem o dever de apurar a ocorrência do fato tributário, calcular o valor do tributo e efetuar o seu pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, ou seja, sem a emissão do ato administrativo de lançamento tributário.

E consoante o § 4º do artigo 150 do CTN, a Fazenda dispõe do prazo de 5 (cinco) anos contados da data do “fato gerador” (fato tributário), para realizar o controle desta atividade praticada pelo sujeito passivo e verificar se o pagamento é suficiente para o cumprimento da obrigação tributária correspondente.

Concordando com o valor pago pelo obrigado, poderá, também nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN, promover a homologação expressa ou deixar decorrer o prazo estipulado para tanto (cinco anos a contar do fato tributário), situação em que

se terá como homologado o pagamento (situação chamada de “homologação tácita”) e extinto o crédito tributário.

**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 à homologação, será ele de 5 (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.

Não concordando com o valor pago ou no caso de ausência deste, caberá à Fazenda emitir o lançamento para exigir o que entender devido. Trata-se da hipótese prevista no inciso V do artigo 149 do CTN, que dispõe que o lançamento deve ser efetuado de ofício “quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte”. Na medida em que a referida atividade do exercício seguinte é a do artigo 150 – “antecipar pagamento” – tem-se que a “omissão” pode se verificar pela falta de pagamento, e a “inexatidão”, pelo pagamento menor que o devido.

É possível considerar que o prazo decadencial para a efetivação deste lançamento é de 5 (cinco) anos contados da data do fato tributário, eis que o § 4º do artigo 150 do CTN determina que decorrido este período, tem-se por homologado o pagamento e extinto o crédito tributário. Todavia, por se tratar de um lançamento de ofício, surge o questionamento sobre a aplicabilidade das regras decadenciais referentes a tal modalidade de lançamento (de ofício), constantes do artigo 173 do CTN, aqui já estudado. Além disso, a ausência de qualquer pagamento pelo sujeito passivo suscita a dúvida sobre a possibilidade de ocorrer a chamada “homologação tácita” e conseqüente extinção do crédito no prazo do § 4º do artigo 150 do CTN, pois, sendo o pagamento o objeto da homologação<sup>454</sup>, não haveria o que se pudesse considerar homologado.

---

<sup>454</sup> A definição do objeto da homologação está no item. 2.4.4.2.

Note-se ainda que no fim do § 4º do artigo 150 do CTN consta a ressalva: “salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. Isto quer dizer que, nestes casos, mesmo com o decurso dos 5 (cinco) anos contados do “fato gerador”, não será considerada homologada a atividade do sujeito passivo, nem tampouco extinto o crédito tributário. Aqui também cumprirá à Fazenda promover a fiscalização e o lançamento de ofício do que entender devido. É o que se conclui a partir da exegese do § 4º do artigo 150 do CTN em conjunto com o inciso VII do artigo 149 também do CTN, que diz que o lançamento deverá ser realizado de ofício “quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”. Todavia, não esclarece o Código qual seria o prazo decadencial para a emissão deste lançamento.

Estes (pagamento a menor, ausência de pagamento, ocorrência de dolo, fraude ou simulação) são os pontos de maior divergência na doutrina e na jurisprudência referentes à decadência dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, consoante se verificará a seguir.

#### 4.2.1 Pagamento insuficiente

No caso de a Fazenda discordar do valor apurado e recolhido pelo sujeito passivo, José Miguel Garcia Medina e Henrique Cavalheiro Ricci dizem que o prazo aplicável é o do artigo 173, I, do CTN, justamente em função de, consoante o artigo 149, V, do CTN, a Fazenda ter de realizar o lançamento complementar de ofício.<sup>455</sup>

Em contrapartida, Paulo de Barros Carvalho<sup>456</sup>, Eurico Diniz<sup>457</sup>, Luciano Amaro<sup>458</sup>, Alberto Xavier<sup>459</sup>, Sacha Calmon Coelho<sup>460</sup>, Hugo de Brito Machado<sup>461</sup>,

---

<sup>455</sup> MEDINA, José Miguel Garcia; RICCI, Henrique Cavalheiro. Os Termos Iniciais de Contagem dos Prazos Decadencial e Prescricional em Matéria Tributária e a Apresentação da DCTF pelo Sujeito Passivo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 157, p. 79, out. 2008.

<sup>456</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*, *op. cit.*, p. 491.

<sup>457</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, *op. cit.*, p. 170.

<sup>458</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, *op. cit.*, p. 409.

<sup>459</sup> XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, *op. cit.*, p. 101.

<sup>460</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Liminares e Depósitos antes do Lançamento por Homologação: Decadência e Prescrição*, *op. cit.*, p. 51; e COELHO, Sacha Calmon Navarro; COELHO, Eduardo Junqueira. *Decadência e Prescrição*, *op. cit.*, p. 86.

<sup>461</sup> MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Lançamento Tributário e Decadência*, *op. cit.*, p. 237.

Schubert Machado<sup>462</sup>, Rafael Peixoto Abal<sup>463</sup> e Christine Mendonça<sup>464</sup> entendem que o prazo aplicável é o do artigo 150, § 4º, do CTN, sendo este também o posicionamento que vem prevalecendo no Superior Tribunal de Justiça.<sup>465</sup>

E é esta a exegese que se revela mais adequada. Isto porque, da leitura do § 4º do artigo 150, extrai-se a seguinte hipótese de incidência: Ausência de manifestação da Fazenda durante 5 (cinco) anos, a contar da data da concretização da hipótese tributária de tributo sujeito ao lançamento por homologação. Para a sua concretização, portanto, basta que se esteja diante de um tributo sujeito ao lançamento por homologação e que a Fazenda permaneça em silêncio durante 5 (cinco) anos a contar do “fato gerador”. E a consequência atribuída pelo aludido dispositivo legal para a realização destes elementos é a extinção do crédito tributário. Extinto o crédito tributário, perde também a Fazenda o direito de exigí-lo por meio do lançamento.

A norma extraída do § 4º do artigo 150 do CTN tem, portanto, a seguinte estrutura: *HIPÓTESE* – dado o fato de a Fazenda permanecer em silêncio durante 5 (cinco) anos, a contar da data da concretização da hipótese tributária de tributo sujeito ao lançamento por homologação; deve ser o *CONSEQÜENTE* – a extinção do crédito tributário e do direito de lançá-lo.

É oportuno aqui lembrar que a norma construída a partir da leitura do artigo 173, I, também tem como hipótese a omissão da Fazenda durante 5 (cinco) anos, e como consequência a extinção do crédito tributário. Todavia, uma vez que o termo *quo* do referido prazo previsto no § 4º do artigo 150 se dá em momento anterior ao do inciso I do artigo 173, tem-se que a concretização dos elementos da hipótese daquele (§ 4º) e consequente incidência se dão antes da possibilidade de concretização da hipótese deste (inciso I do art. 173). E, uma vez extinto o crédito tributário pela incidência do § 4º do artigo 150, não há como este renascer para se extinguir novamente. Isto quer dizer que a norma do § 4º inviabiliza a aplicação da regra do inciso I do artigo 173.

---

<sup>462</sup> MACHADO, Schubert de Farias. Lançamento por Homologação e Decadência, *op. cit.*, p. 72.

<sup>463</sup> ABAL, Rafael Peixoto. **Decadência & os Tributos Sujeitos ao Lançamento por Homologação**. Curitiba: Juruá, 2003. p. 118.

<sup>464</sup> MENDONÇA, Christine. Decadência e Prescrição em Matéria Tributária, *op. cit.*, p. 664.

<sup>465</sup> Como exemplo é possível citar os seguintes julgados: REsp. 512840/SP, 2ª Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ 23.05.2005; EDcl no REsp. 947988, 2ª Turma, Relator Ministro Castro Meira, DJe 19.12.2008; Ag Rg no REsp. 790875, 1ª Turma, Relator Ministro Denise Arruda, DJe 11.02.2009; AgRg nos REsp. 965489, 2ª Turma, Relator Mauro Campbell Marques, DJe 13.02.2009; REsp. 989421, 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, DJe 10.12.2008.

Não afasta esta conclusão o fato de o inciso V do artigo 149 do CTN determinar que cabe à autoridade administrativa efetuar o lançamento de ofício em caso de omissão ou inexatidão na atividade do sujeito passivo referente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (situação em que se inclui o pagamento menor do que o devido, consoante já exposto no item anterior), pois dito dispositivo não faz qualquer menção ao prazo que a Fazenda tem para a realização do mencionado lançamento. Assim, o simples fato de a Fazenda ter de realizar um lançamento de ofício, por si só, não significa que deve prevalecer o prazo do artigo 173, I, do CTN.

Com efeito, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, verifica-se a existência de uma regra decadencial específica (§ 4º do art. 150 do CTN), a qual impede a incidência da regra geral prevista no artigo 173, I, do CTN, mesmo quando há a necessidade de a Fazenda realizar o lançamento de ofício complementar.

Diante do exposto, o que se conclui é que nos tributos em que a lei atribua ao sujeito passivo a obrigação de fazer o pagamento antes de qualquer atividade da autoridade administrativa, se esta discordar do valor recolhido, deverá realizar o lançamento do que entender devido no prazo máximo de 5 (cinco) anos a contar da data do fato tributário, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN, sob pena de extinção do seu direito pela decadência.

Por exemplo, realizada a hipótese tributária em 10.07.2006, a Fazenda dispõe de 5 (cinco) anos a partir desta data para concordar ou discordar do montante pago pelo sujeito passivo, decaindo em 10.07.2011 o seu direito de lançar de ofício qualquer valor adicional.

#### 4.2.2 Ausência de pagamento

No caso de o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, situação que, como visto no item 4.2, também traz a incidência do inciso V do artigo 149 do CTN, Fábio Fanucchi<sup>466</sup> e Luciano Amaro<sup>467</sup> julgam que a regra decadencial aplicável é a

---

<sup>466</sup> FANUCCHI, Fábio. Ainda a Decadência do Direito de Lançar Tributos. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 27, p. 220, jan./mar.1974.

<sup>467</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 412.



do artigo 173, I, do CTN. Eurico de Santi<sup>468</sup> diz que, além do inciso I, também pode incidir o parágrafo único do artigo 173. A justificativa utilizada pelos autores indicados é no sentido de que se não houver pagamento, não há o que homologar, não se aplicando, por isso, a regra do artigo 150 do CTN.

Hugo de Brito Machado<sup>469</sup>, Francisco dos Santos Júnior<sup>470</sup>, Hugo de Brito Machado Segundo e Paulo Ramos<sup>471</sup>, em uma posição intermediária, defendem que a aplicação do termo inicial previsto no § 4º do artigo 150 do CTN depende do fato de o sujeito passivo prestar informação quanto à ocorrência do fato gerador. Isto quer dizer que se o sujeito passivo declarar o valor do tributo (por meio, por exemplo, de DCTF ou GIA), mas não recolhê-lo, o prazo decadencial aplicável é o de tributos sujeitos ao lançamento por homologação; mas, se não houver nem mesmo a declaração, deve-se seguir a regra do artigo 173 do CTN.

Paulo de Barros Carvalho<sup>472</sup>, Souto Maior Borges<sup>473</sup> e Estevão Horvath<sup>474</sup>, em contrapartida, defendem a aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do CTN em caso de falta de pagamento total ou parcial, só sendo afastada com a comprovação de dolo, fraude ou simulação.

Alberto Xavier<sup>475</sup>, no mesmo sentido, conclui que “o âmbito de aplicação do artigo 150, § 4º, e do artigo 173 deve basear-se apenas na modalidade de lançamento adotada pela lei para cada espécie de tributo”, sob os seguintes fundamentos: i) em nenhum momento o § 4º impõe o conhecimento do comportamento concreto do sujeito passivo como requisito de sua incidência; ii) se tal ciência fosse condição para a aplicação do § 4º, o início do prazo não deveria ser do “fato gerador”, mas do aludido conhecimento; iii) a Fazenda tem o dever de iniciativa de fiscalização para “tomar conhecimento”, e não “receber conhecimento”; iv) não é lógico aplicar o § 4º quando há pagamento parcial e deixar de aplicá-lo em caso de inexistência de recolhimento, pois

---

<sup>468</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 168.

<sup>469</sup> MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**, *op. cit.*, p. 236.

<sup>470</sup> SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil**, *op. cit.*, p. 139.

<sup>471</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS, Paulo de Tarso Vieira. **Lançamento Tributário e Decadência**, *op. cit.*, p. 266.

<sup>472</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**, *op. cit.*, p. 492.

<sup>473</sup> BORGES, José Souto Maior. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro: Lançamento Tributário**, *op. cit.*, p. 465.

<sup>474</sup> HORVATH, Estevão. Mesa de Debates “A” – Prescrição e Decadência. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 75, p. 23, 1999. Destaca o autor que “daí esse lançamento de ofício é a não-homologação do lançamento”.

<sup>475</sup> XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 101.

permitiria que o sujeito passivo manipulasse o prazo decadencial, efetuando recolhimento simbólico mesmo quando entenda indevido o tributo. Diz ainda o autor que “o que é relevante, pois, é saber se, em face da legislação, o contribuinte tem ou não o dever de antecipar o pagamento, pouco importando se o dever de pagar foi ou não efetivamente cumprido no todo ou em parte”.<sup>476</sup>

Schubert Machado justifica a permanência do regime jurídico do lançamento por homologação, mesmo com a falta de pagamento, dizendo que o sujeito passivo continua obrigado a exercer a atividade de apuração e a fazer o pagamento na data determinada na lei, submetendo-se à multa e aos juros a contar da data em que esse pagamento deveria ter sido realizado e as declarações apresentadas.<sup>477</sup>

Sacha Navarro Coêlho, que antes defendia o deslocamento do termo inicial em razão do artigo 173, I, do CTN, mudou seu posicionamento, ao vislumbrar que “pode ocorrer de o contribuinte entender-se desobrigado na interpretação que faz da lei. Ao quedar-se silente (homologação tácita), a Fazenda concorda com o contribuinte”.<sup>478</sup>

No âmbito jurisprudencial, o Superior Tribunal de Justiça vem adotando a primeira posição, qual seja, a de que a regra do § 4º do artigo 150 só se aplica quando há um pagamento mínimo. Na falta deste, julga a Corte superior que incide o inciso I do artigo 173.<sup>479</sup> Já no Conselho Federal de Contribuintes é possível encontrar julgados que exigem o pagamento antecipado para a contagem do prazo decadencial a partir do “fato gerador”<sup>480</sup>, e julgados que não.<sup>481</sup>

<sup>476</sup> XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 99-100.

<sup>477</sup> MACHADO, Schubert de Farias. Lançamento por Homologação e Decadência, *op. cit.*, p. 430.

<sup>478</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Decadência, Prescrição e Contribuições Previdenciárias – Considerações sobre a Doutrina do Ministro Carlos Mário Velloso sobre o deslocamento do *Dies a Quo* para lançar, quando no lançamento por homologação ocorre dolo, fraude ou simulação. *In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). Construindo o Direito Tributário na Constituição – Uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 334.

<sup>479</sup> Como exemplo é possível citar os seguintes julgados: REsp. 512840/SP, 2ª Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ 23.05.2005; EDcl no REsp. 947988, 2ª Turma, Relator Ministro Castro Meira, DJe 19.12.2008; Ag Rg no REsp. 790875, 1ª Turma, Relator Ministra Denise Arruda, DJe 11.02.2009; AgRg nos REsp. 965489, 2ª Turma, Relator Mauro Campbell Marques, DJe 13.02.2009; REsp. 989421, 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, DJe 10.12.2008.

<sup>480</sup> Como exemplo de julgados que exigem o pagamento antecipado para a aplicação da regra do §4º do art. 150, é possível citar os seguintes: Processo 13603.002280/2002-13, Recurso 130156, 2º Conselho, 2ª Câmara, Relatora Nadja Rodrigues Romero, Acórdão 202-18761, Sessão de 13.02.2008; Processo n. 10945.001509/00-82, Recurso 203-115797, CSRF, 2ª Turma, Relator Antônio José Praga de Souza, Acórdão 02-03.258, Sessão de 30.06.2008; Processo n. 14094.000147/2007-97, Recurso 154541, 2º Conselho, 5ª Câmara, Relator Julio Cesar Vieira Gomes, Acórdão 205-01257, Sessão de 06.11.2008.

<sup>481</sup> Como exemplo de julgados que não exigem o pagamento antecipado para a aplicação da regra do § 4º do artigo 150, é possível citar os seguintes: Processo 10384.000724/2001-39, Recurso 129242, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator Luiz Fernando Oliveira de Moraes, Acórdão 102-45740,

Dentre as opiniões expostas, a que se demonstra mais razoável é a que defende a permanência do prazo do § 4º do artigo 150 CTN, independentemente de ter ou não havido qualquer recolhimento. Isto porque, muito embora a homologação tenha por objeto o pagamento, a definição do regime jurídico a que está sujeito o tributo se dá em etapa anterior à verificação daquele (pagamento), sendo fixado já quando a lei atribui ao sujeito passivo o dever de recolhimento antes e independentemente de emissão de lançamento pela Fazenda. A ausência de pagamento só impede a ocorrência de homologação (por falta de objeto), mas não afasta a possibilidade de haver a extinção crédito tributário pelo decurso de prazo. Tal afirmação se coaduna com a premissa aqui firmada no item 2.4.4.2 no sentido de que a omissão da Fazenda não pode gerar um “ato tácito” (“homologação tácita”), devendo ser considerado um fato, cuja conseqüência é a extinção do crédito tributário (decadência).

Assim, se o tributo estiver submetido ao regime do chamado lançamento por homologação, que é regulamentado pelo artigo 150 do CTN, o prazo decadencial é aquele previsto neste dispositivo. Lembre-se que para a incidência desta norma basta a realização de seus elementos: i) a previsão legal de pagamento independentemente de prévio lançamento; ii) o silêncio contínuo da Fazenda durante 5 (cinco) anos a contar da data da ocorrência da hipótese tributária. O cumprimento ou não pelo sujeito passivo da obrigação que lhe era devida é elemento da hipótese normativa do artigo 149, V e não do artigo 150.

E, como já visto, o artigo 149 nada dispõe a respeito do prazo que a Fazenda tem para efetuar o lançamento de ofício, de modo que, além de não afastar a incidência da norma decadencial do § 4º do artigo 150 do CTN, coaduna-se, perfeitamente com ela.

Verifique-se ainda que a ausência de pagamento e o pagamento insuficiente são tratados de forma igual pelo legislador no aludido inciso V do artigo 149, não havendo o que justifique interpretação diferenciada. A admissão de tal distinção, como bem salientado por Xavier, faria com ficasse ao arbítrio do sujeito passivo o

---

Sessão de 16.10.2002; Processo 10120.008174/00-45, Recurso 127.433, 2º Conselho, 2ª Câmara, Relator Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowiski, Acórdão 202-16.915, Sessão de 20.02.2006; Processo 10680.002576/98-02, Recurso 123495, 1º Conselho, 1ª Câmara, Relator Aloysio José Percínio da Silva, Acórdão 101-96582, Sessão de 05.03.2008; Processo 13884004578/2003-30, Recurso 140773, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator Nauray Fragoso Tanaka, Acórdão 102-49138, Sessão de 25.06.2008; e Processo 11060.000417/2004-16, Recurso 154686, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator Alexandre Naoki Nishioka, Acórdão 102-49227, Sessão de 07.08.2008; Processo 16707.005398/2004-95, Recurso 158834, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator Alexandre Naoki Nishioka, Acórdão 102-49402, Sessão de 06.11.2008.

início do fluxo decadencial, bastando realizar um pagamento simbólico, mesmo quando o interpretar indevido, para alterar a contagem do prazo.

Além disso, como destacado por Schubert Machado, o fato de a Fazenda, ao emitir o eventual lançamento, já incluir as penalidades pelo descumprimento do dever de “antecipar” o pagamento, evidencia que ausência de deste não altera o regime do lançamento a que está submetido o tributo.

Diante de todo o exposto, o que se conclui é que a omissão do sujeito passivo não afasta a incidência da regra do § 4º do artigo 150 do CTN, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação, em razão da previsão expressa nela constante, como se verificará a seguir. Acaso a ausência do pagamento também fosse uma exceção, o aludido dispositivo deveria fazer menção a ela.

Portanto, se a lei atribuir ao sujeito passivo a obrigação de recolher o tributo independentemente de lançamento tributário, havendo ou não dito “pagamento antecipado”, a Fazenda terá 5 (cinco) anos a contar da data do fato tributário para realizar o lançamento que entender devido, sob pena de extinção de seu direito pela decadência, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN,.

#### **4.2.3 Dolo, fraude ou simulação**

Consoante já exposto, a parte final do § 4º do artigo 150 do CTN excepciona expressamente a aplicação da regra nele prevista em caso de comprovação de dolo, fraude ou simulação:

**§ 4º** Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.

Também já foi mencionado que o artigo 149, inciso VII, do CTN dispõe que o lançamento deve ser efetuado de ofício: “quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”, mas nada esclarece a respeito de qual seria o prazo para tanto.

Paulo de Barros Carvalho diz que diante da lacuna da lei “a regra que mais condiz com o espírito do sistema é a do art. 173, I”.<sup>482</sup> Fábio Fanucchi<sup>483</sup>, Luciano Amaro<sup>484</sup>, Sacha Navarro Coêlho<sup>485</sup>, Hugo de Brito Machado<sup>486</sup> e Rafael Abal<sup>487</sup>, da mesma forma, julgam que neste caso, aplica-se o prazo de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do “fato gerador”. Este entendimento também já foi adotado em julgado do STJ<sup>488</sup> e do Conselho de Contribuintes Federal<sup>489</sup>. Alberto Xavier, por sua vez, menciona a aplicabilidade do artigo 173, sem especificar o inciso.<sup>490</sup>

Já Eurico de Santi pressupõe que esta exceção só é relevante quando há pagamento antecipado, por considerar que na ausência deste, o dolo, fraude ou simulação devem ser apurados quando da fiscalização para lançamento de ofício, não alterando o prazo decadencial, que neste caso julga ser o do artigo 173, I, do CTN. Considera ainda ser necessário haver uma notificação para a configuração do ilícito (dolo, fraude ou simulação), a qual deve ser efetuada dentro dos 5 (cinco) anos contados da ocorrência do “fato gerador”. E tal notificação, segundo o autor, marcaria um novo termo *a quo* do prazo decadencial, nos termos do artigo 173, parágrafo único.<sup>491</sup> Por fim, Eurico pondera que:

[...] se o ilícito alegado na notificação não se mantiver nos quadrantes do direito, em razão de qualquer problema material ou formal com o ato-norma administrativo que cuida da constituição desse fato ilícito, restará comprometido também o ulterior lançamento que eventualmente tenha sido realizado sob a tutela do

<sup>482</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**, *op. cit.*, p. 492.

<sup>483</sup> FANUCCHI, Fábio. Ainda a Decadência do Direito de Lançar Tributos, *op. cit.*, p. 220.

<sup>484</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 412.

<sup>485</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; COELHO, Eduardo Junqueira. Decadência e Prescrição, p. 87.

<sup>486</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 28. ed., 2007, *op. cit.*, p. 244.

<sup>487</sup> ABAL, Rafael Peixoto. **Decadência & os Tributos Sujeitos ao Lançamento por Homologação**, *op. cit.*, p. 130.

<sup>488</sup> REsp. 950004/SP, 2ª Turma, Relator Ministro Castro Meira, DJ 18.09.2007.

<sup>489</sup> Processo 10675.005137/2004-11, Recurso 148359, 1º Conselho, 1ª Câmara, Relator João Carlos de Lima Júnior, Acórdão 101-96752, Sessão de 29.05.2008; Processo 13971.000968/2007-85, Recurso 163849, 1º Conselho, 1ª Câmara, Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Acórdão 101-96757, Sessão de 29.05.2008; Processo 13839.000532/2005-59, Recurso 131735, 2º Conselho, 3ª Câmara, Relator Eric Moraes de Castro e Silva, Acórdão 203-12636, Sessão de 11.12.2007.

<sup>490</sup> XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 103.

<sup>491</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 166, 170-171.

novo prazo decadencial, fundado na indigitada medida preparatória.<sup>492</sup>

No mesmo sentido é a opinião de Maíra Oltra<sup>493</sup> e do Ministro do STJ Luiz Fux<sup>494</sup>. Francisco dos Santos Júnior tem entendimento semelhante quanto à aplicação do parágrafo único do artigo 173 do CTN, com a diferença de que julga não haver prazo para a Fazenda notificar o sujeito passivo.<sup>495</sup>

O que se revela mais razoável é a conclusão de que, no caso de dolo, fraude ou simulação, deve a Fazenda se submeter às regras decadenciais do artigo 173 do CTN. Isto porque, sendo afastada, por expressa determinação legal, a norma decadencial do § 4º do artigo 150 do CTN, e não havendo qualquer outra aplicável ao caso além da do artigo 173 do CTN, esta é que deve incidir. Não se coaduna com o princípio da segurança jurídica, pelo qual deve haver a estabilização das relações jurídicas com o passar do tempo, qualquer idéia de ausência de prazo decadencial, seja para notificar e fiscalizar, seja para lançar.

Observe-se também que, nos termos da exegese aqui já exposta a respeito do referido artigo 173, o prazo de 5 (cinco) anos é para que a Fazenda emita o lançamento, isto é, para que conclua a fiscalização que se faça necessária, e não para que a inicie. Diante disso, tem-se que, dentro do prazo máximo do artigo 173, I, do CTN, a Fazenda deve, quando necessário, notificar o sujeito passivo para promover a fiscalização e comprovação da real ocorrência de dolo, fraude ou simulação, bem como para realizar o conseqüente lançamento. Isto quer dizer que a Fazenda não pode, no último dia do prazo do artigo 173, I, do CTN, notificar o sujeito passivo para só então iniciar a fiscalização para comprovação da conduta dolosa e averiguação do valor do crédito tributário eventualmente devido.

Considerando ainda esta possibilidade de a Fazenda ter de notificar o sujeito passivo para proceder a uma fiscalização tendente a apurar os fatos necessários para a comprovação do dolo, fraude ou simulação e emissão de lançamento de ofício, tal notificação pode ser considerada como medida preparatória indispensável para lançamento posterior, configurando a hipótese, aqui já estudada, do parágrafo

---

<sup>492</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 171.

<sup>493</sup> OLTRA, Maíra Braga. Decadência do Fisco nos Casos de Dolo, Fraude e Simulação, *op. cit.* p. 121-126.

<sup>494</sup> REsp. 989421, 1ª Turma, DJe 10.12.2008.

<sup>495</sup> SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil**, *op. cit.*, p. 155-156.

único do artigo 173 do CTN. Todavia, também como já visto, a referida notificação só terá o condão de antecipar o termo *a quo* do aludido quinquênio, jamais de prorrogá-lo.<sup>496</sup>

Por exemplo, ocorrido o fato gerador de tributo sujeito ao lançamento por homologação em 10.07.2004, verificando a Fazenda a ocorrência de conduta fraudulenta do sujeito passivo, terá ela até o dia 01.01.2010 para comprovar que aquela ocorreu (conduta fraudulenta) e efetuar o lançamento. E se eventualmente vier a notificar o sujeito passivo, por exemplo, no dia 20.11.2004 (antes do primeiro dia do exercício seguinte ao do fato tributário), terá até o dia 20.11.2009 para realizar o lançamento. Já no caso de notificar o sujeito passivo no dia 08.02.2006 (depois do primeiro dia do exercício seguinte ao do fato tributário), o prazo para o lançamento continuará a ser 01.01.2010.

É oportuno destacar ainda a procedente observação de Maíra Oltra<sup>497</sup> no sentido de que eventual homologação expressa não deve ser considerada como medida preparatória de lançamento, como entende Carlos Velloso.<sup>498</sup> Isto porque, se há homologação expressa, tem-se que a Fazenda concordou com o pagamento efetuado pelo sujeito passivo, não tendo intenção de fazer nenhum lançamento complementar. Se não há tal intenção, não há como se entender que a homologação expressa seria medida preparatória de lançamento posterior.

Por fim, cabe frisar que para que a exceção ora em questão seja válida, isto é, para que seja afastada a regra do § 4º do artigo 150 do CTN, é essencial que a Fazenda comprove efetivamente que o sujeito passivo tenha agido dolosamente para fraudar ou ludibriar a Fazenda Pública. Como exemplo é possível citar a prestação intencional de informação falsa ou ocultação de fato, para diminuir, retardar ou evitar tributação. A simples falta de pagamento, mesmo que intencional, não se enquadra na hipótese da regra excepcional.<sup>499</sup>

---

<sup>496</sup> Nesse sentido também é a opinião de Sacha Coêlho (Decadência, Prescrição e Contribuições Previdenciárias – Considerações sobre a Doutrina do Ministro Carlos Mário Velloso sobre o deslocamento do *Dies a Quo* para lançar, quando no lançamento por homologação ocorre dolo, fraude ou simulação, *op. cit.*, p. 336).

<sup>497</sup> OLTRA, Maíra Braga. Decadência do Fisco nos Casos de Dolo, Fraude e Simulação, *op. cit.*, p. 127-128.

<sup>498</sup> VELLOSO, Carlos Mário da Silva. A Decadência e a Prescrição do Crédito Tributário – As Contribuições Previdenciárias – A Lei 6.830, de 22.09.1980: Disposições Inovadoras. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 9/10, p. 184, jul./dez. 1979.

<sup>499</sup> Nesse sentido também é a opinião de Fábio Fanucchi (**A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 101-103); de Rafael Abal (**Decadência & os Tributos Sujeitos ao**

Diante do exposto, o que se conclui é que, uma vez comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, afasta-se a incidência da norma decadencial do § 4º do artigo 150 do CTN, sendo aplicáveis as regras do artigo 173 do CTN, de modo que a Fazenda terá o prazo de 5 (cinco) anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte ao fato tributário para realizar o lançamento do que entender devido. E caso notifique o sujeito passivo antes do referido primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador, será a partir da data da aludida notificação que o fluxo de 5 (cinco) anos deverá ser contado.

#### 4.2.4 Tese do Superior Tribunal de Justiça dos dez anos de decadência

É oportuno fazer menção ainda à chamada tese dos 10 (dez) anos do prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, que por um período prevaleceu nos julgamentos do Superior Tribunal de Justiça nos casos em que a Fazenda tinha de efetuar o lançamento complementar de ofício.

Consoante se verifica do acórdão que propôs esta orientação, lavrado pelo Ministro Humberto Gomes, a idéia dos 10 (dez) anos advinha da interpretação cumulativa dos artigos 150, § 4º, e 173, I, do CTN, tendo como ponto fundamental a interpretação do vocábulo “poderia” contida neste último:

Com efeito, a utilização do verbo poder, em seu modo condicional, autoriza o entendimento de que o prazo começa a partir do momento em que seria lícito à administração fazer o lançamento. Por igual, o termo “poderia, permite dizer que o prazo somente começa, depois que já não é mais lícita a prática do lançamento.

[...]

Na hipótese de que agora cuidamos, o lançamento poderia ter sido efetuado durante cinco anos, a contar do vencimento de cada uma das contribuições. Se não houve homologação expressa, a faculdade de rever o lançamento correspondente a mais antiga das contribuições (outubro/74) estaria extinta em outubro de 1979. Já a decadência ocorreria cinco anos depois “do primeiro dia seguinte à extinção do direito potestativo de homologar (1º de janeiro de 1980). Ou seja: em primeiro de janeiro de 1985.<sup>500</sup>

---

**Lançamento por Homologação**, *op. cit.*, p. 125-127), e de Maíra Braga Oltra. (Decadência do Fisco nos Casos de Dolo, Fraude e Simulação, *op. cit.*, p. 102-106).

<sup>500</sup> REsp. 58.918-5/RJ, 1ª Turma, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros, DJ 19.06.1995.



Eurico Diniz contesta esta teoria sob 3 (três) fundamentos: i) o verbo *poder* é mero modalizador da conduta *lançar* (tal como é proibido lançar, é permitido lançar, é obrigatório lançar), e não a própria conduta, motivo pelo qual, por si só, não produz sentido. Assim, “a norma que tem como consequência a decadência toma, como hipótese, o descumprimento da conduta de lançar, nunca a extinção do poder (permissão), que modaliza a conduta de lançar”; ii) este uso indevido do verbo modalizador *poder* como objeto de conduta gera uma recursividade, eis que após o transcurso de cada período de 5 anos a Fazenda perderia o seu *poder* lançar, dando início a novo prazo quinquenal, ao final do qual, novamente a Fazenda não *poderá* mais lançar, fazendo renascer novamente o seu direito, e assim sucessiva e infinitamente; iii) além de não ser possível a aplicação de duas regras extintivas cumulativamente, diz o autor, o § 4º do artigo 150 do CTN não é aplicável quando não há pagamento antecipado, tendo em vista que não há o que homologar.<sup>501</sup>

Luciano Amaro observa que “o exercício em que o lançamento pode ser efetuado é o ano em que se *inaugura*, em que se *instaura* a possibilidade de o Fisco lançar, e não o ano em que termina essa possibilidade”.<sup>502</sup>

Alberto Xavier<sup>503</sup>, Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo<sup>504</sup> também criticam e rechaçam a referida teoria.

É de se dar razão a estes doutrinadores, na medida em que, de fato, dizer que o referido vocábulo “poderia” traduziria o entendimento de que o exercício seguinte a que se refere o artigo 173 é aquele em que “já não é mais lícita a prática do lançamento” faz com que o prazo decadencial se torne infinito. E tal interpretação não se coaduna com o princípio da segurança jurídica e com a necessidade de estabilização das relações jurídicas, fundamentos da decadência.

Além disso, consoante já exposto no item 4.2.1, o § 4º do artigo 150 do CTN é muito claro no sentido de que se a Fazenda permanecer em silêncio durante o prazo nele previsto, o crédito tributário será extinto. E, estando extinto, elimina-se toda e qualquer hipótese de lançamento posterior.

---

<sup>501</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 188-199.

<sup>502</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 411.

<sup>503</sup> XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 95-96.

<sup>504</sup> MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Decadência de Prescrição. Prazos. Contagem. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 91, p. 138, abr. 2003.

Por fim, não há que se falar em aplicação cumulada dos artigos 150, § 4º, e 173, I, do CTN, posto que, como já visto nos itens anteriores, aquele estabelece uma regra especial destinada aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, cuja incidência afasta a possibilidade de aplicação da regra geral do artigo 173. A única exceção está prevista no próprio § 4º do artigo 150 do CTN, que é a de comprovação de dolo, fraude ou simulação, a qual, apesar de provocar a incidência do artigo 173 do CTN, elimina expressamente a do § 4º do artigo 150.

A incoerência desta tese dos 10 (dez) anos de decadência parece ter sido admitida pelo próprio STJ, pois, muito embora seja possível encontrar julgamento isolado ainda a aplicando<sup>505</sup>, ao se pesquisar a sua jurisprudência verifica-se que a grande maioria a tem afastado.<sup>506</sup>

Diante do exposto, não há que se falar que a Fazenda teria 10 (dez) anos de prazo decadencial para realizar eventual lançamento de tributo sujeito ao lançamento por homologação. O aludido prazo, nos termos aqui já estudados, é de 5 (cinco) anos a contar da data do fato tributário ou do primeiro dia do exercício seguinte a este (em caso de dolo, fraude ou simulação).

#### **4.2.5 Norma do parágrafo único do artigo 149 do CTN**

O 149 do CTN, que dispõe sobre as hipóteses de lançamento e revisão de lançamento de ofício, determina em seu parágrafo único que: “a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”.

Diante disso, é possível afirmar que as regras decadenciais supra, por terem como consequência a extinção do crédito tributário, atingem também o direito de revisão do lançamento. Isto porque, como muito bem observado por Edylcéa de Paula “o direito de rever o ato administrativo só pode existir se ainda existir direito de

---

<sup>505</sup> AgRg no Ag 410358/SP, 2ª Turma, Relator Humberto Martins, DJe 28.05.2008.

<sup>506</sup> Como exemplo é possível citar os seguintes julgados: AgRg no REsp. 949060/RS, 1ª Turma, Relator Ministro Francisco Falcão, DJe 12.11.2007; AgRg no Ag 923805/SC, 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, DJe 12.11.2008; AgRg no REsp. 965489/SP, 2ª Turma, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 13.02.2009; EDcl no REsp. 947988, 2ª Turma, Relator Ministro Castro Meira, DJe 19.12.2008; EREsp 466795/PR, 1ª Seção, Relator Herman Benjamin, DJe 02.02.2009.

crédito”.<sup>507</sup> Hugo de Brito Machado, no mesmo aspecto, diz que o direito de rever se extingue no mesmo prazo em que se extingue o direito de lançar.<sup>508</sup>

É procedente também o esclarecimento de Alberto Xavier no sentido de que o lançamento suplementar “não representa uma renovação do lançamento anterior, ou um novo lançamento, sendo apenas um elemento integrativo daquele, que se lhe adiciona”. Em razão disso, conclui que “o prazo de decadência do poder de revisão do lançamento é, pois, o mesmo do relativo ao poder de efetuar o lançamento revisto”.<sup>509</sup>

Com efeito, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, uma vez que o prazo decadencial para a Fazenda lançar o que entender devido é o § 4º do artigo 150 do CTN, ou seja, de 5 (cinco) anos contados do fato tributário, também será este período de tempo máximo que terá para realizar a sua revisão.<sup>510</sup>

Assim, iniciado o fluxo decadencial, por mais que a Fazenda tenha realizado lançamento, caso queira revê-lo para, por exemplo, incluir algum valor adicional, deverá assim proceder dentro mesmo quinquênio que tinha para emitir o lançamento originário. O lançamento anteriormente efetuado só tem o condão de afastar a decadência daquilo que apurou e lançou e não o de interromper a fluência decadencial para eventual lançamento adicional.

Exemplificando, se a hipótese tributária de tributo sujeito ao lançamento por homologação se concretizar em 20.02.2001; e, em razão da ausência ou insuficiência de pagamento, é realizado lançamento em 30.07.2004; se a Fazenda verificar que o valor que deveria ter sido lançamento era superior ao efetuado, terá até o dia 20.02.2006 para lançar o crédito adicional, sob pena de extinção deste.

Diante do exposto, a norma que se pode construir a partir do § 4º do artigo 150, do inciso V do artigo 156 e do parágrafo único do artigo 149, todos do CTN, tem a seguinte estrutura: *HIPÓTESE* – dado o fato de a Fazenda realizar o lançamento de tributo sujeito ao lançamento por homologação, mas permanecer inerte quanto ao seu direito de revisá-lo até que se expire o prazo de 5 (cinco) anos contados da data

---

<sup>507</sup> PAULA, Edylcéa Tavares Nogueira de. **Prescrição e Decadência no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 46.

<sup>508</sup> MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**, *op. cit.*, p. 238-240.

<sup>509</sup> XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 262.

<sup>510</sup> No mesmo sentido é a opinião de Schubert Machado (Lançamento por Homologação e Decadência, *op. cit.*, p. 78).

do fato tributário; deve ser o *CONSEQÜENTE* – a extinção do direito de realizar qualquer lançamento adicional ao efetuado.

#### **4.2.6 Hipótese em que há suspensão da exigibilidade do crédito nos termos do artigo 151 do CTN**

O artigo 151 do Código Tributário Nacional dispõe que suspendem a exigibilidade do crédito tributário: i) a 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 tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; vi) o parcelamento. A partir disso, importa verificar se tais causas de suspensão de exigibilidade do crédito tributário exercem algum efeito sobre o prazo decadencial.

Sacha Navarro Coêlho entende que, havendo medida liminar, tutela antecipada ou depósito judicial, não corre o prazo decadencial, o qual só voltará a fluir em caso de remoção destes obstáculos.<sup>511</sup> Vinicius Brandão de Queiroz, adverte que é incorreto falar em suspensão da exigibilidade antes do lançamento (por ainda não haver exigibilidade), mas, por outro lado, diz que eventual liminar ou tutela antecipada concedida nesse sentido impede a atuação da Fazenda.<sup>512</sup>

Em contrapartida Alberto Xavier sustenta que “nem o depósito, nem a liminar em mandado de segurança têm a eficácia de impedir a formação do título executivo pelo lançamento”.<sup>513</sup> Marcelo Ribeiro de Almeida, fazendo referência a Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional e ao artigo 63 da Lei 9.430/96<sup>514</sup>, defende que a

---

<sup>511</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Liminares e Depósitos antes do Lançamento por Homologação**: Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 75-86.

<sup>512</sup> QUEIROZ, Vinicius Brandão de. O lançamento para prevenir a decadência e a impossibilidade jurídica do pedido. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 144, p. 62-63, set. 2007.

<sup>513</sup> XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 293.

<sup>514</sup> **Art. 63.** Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória 2.158-35, de 2001) **§ 1º** O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo. **§ 2º** A interposição da ação judicial

realização do lançamento é vinculada e obrigatória mesmo quando há depósito judicial.<sup>515</sup>

Eurico Diniz também observa que, mesmo havendo a suspensão da exigibilidade do crédito, é possível efetuar o lançamento, de modo que não há suspensão do prazo decadencial. Todavia, admite a hipótese de haver medida liminar proibindo expressamente a efetivação do lançamento, ocorrendo “a suspensão da *possibilidade* de lançar”. Afastada tal medida liminar, entende o autor que o início do prazo decadencial desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a medida foi cassada, nos termos do artigo 173, I, do CTN.<sup>516</sup>

Quando a causa da suspensão for o depósito judicial, Hugo de Brito Machado<sup>517</sup> e Hugo de Brito Machado Segundo<sup>518</sup> o equiparam ao pagamento antecipado, de modo que se aquele for efetivado, e não tendo a Fazenda Pública discordado de seu valor, poderá esta realizar a homologação expressa ou deixar ocorrer a tácita nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN. Havendo discordância, afirmam os autores que a Fazenda pode notificar o sujeito passivo para que este deposite a diferença. Em razão disso, concluem que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, havendo depósito, e não tendo a Fazenda Pública discordado de seu valor, não se pode cogitar de decadência. No mesmo sentido é a doutrina de Leandro Paulsen<sup>519</sup> e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça<sup>520</sup>.

---

favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

<sup>515</sup> ALMEIDA, Marcelo Ribeiro de. A Prescrição e a Decadência no Direito Tributário e seus Reflexos na Constituição e Exigência do Crédito Objeto de Questionamento Judicial. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 24, p. 94-98, set. 1997. No mesmo aspecto é a opinião de Manuel Luís da Rocha Neto (Prazo Decadencial para Constituição do Crédito Tributário – Levantamento das Quantias Depositadas em Juízo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 47, p. 85, ago. 1999.

<sup>516</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 182.

<sup>517</sup> MACHADO, Hugo de Brito. O Depósito, o Lançamento por Homologação e a Decadência. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 111, p. 29-35, dez. 2004.

<sup>518</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**, *op. cit.*, p. 120-122.

<sup>519</sup> PAULSEN, Leandro. Lançamento tributário: formalização do crédito tributário por declaração do contribuinte, *op. cit.*, p. 92.

<sup>520</sup> Como exemplo é possível citar os seguintes julgados: EREsp. 898992/PR, 1ª Seção, Relator Ministro Castro Meira, DJ 27.08.2007; EREsp. 464343/DF, 1ª Seção, Relator Ministro José Delgado, DJ 29.10.2007; AgRg no REsp. 969579/SP, 2ª Turma, Relator Ministro Castro Meira, DJ 13.10.2007; AgRg no REsp. 971054/SC, 1ª Turma, Relator Ministro Francisco Falcão, DJe 24.03.2008; REsp. 895604/SP, 2ª Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJe 11.04.2008; REsp. 1037202/PR, Relatora Ministra Denise Arruda; 1ª Turma, DJe 24.09.2008; REsp. 859855/PR, 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, DJe 19.02.2009.

Dentre as opiniões expostas, a que se revela mais acertada é a de que a suspensão da exigibilidade não impede que a Fazenda efetue o lançamento dos créditos que entender devidos. O que ela não pode fazer, nestes casos, é exigir o seu pagamento. Por isso, como sugere Maria Leonor Vieira, a Fazenda “deve proceder ao lançamento, dele dar ciência ao sujeito passivo e atestar a suspensão da exigibilidade do crédito”.<sup>521</sup> Em não havendo qualquer empecilho para que formalize o crédito que entender devido, não se verifica qualquer obstáculo ao fluxo do prazo decadencial fixado para tanto.<sup>522</sup>

Já na hipótese de haver depósito judicial, razão deve ser dada a Hugo de Brito Machado. Isto porque, levando-se em conta as premissas firmadas nesse estudo no sentido de que a obrigação e o crédito tributários nascem no momento da concretização da hipótese tributária; bem como no sentido de que o lançamento é uma formalidade imposta por lei para que a Fazenda possa exigir o cumprimento da obrigação tributária, sendo dispensável para os tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação; é de concluir que, nesta espécie de tributo, se o sujeito passivo efetuar o pagamento devido ou realizar depósito judicial deste, não haverá qualquer motivo razoável para se exigir que a Fazenda emita o lançamento para cobrar uma obrigação que já está cumprida.

Todavia, se a Fazenda discordar do valor depositado pelo sujeito passivo, caberá a ela efetuar o lançamento da diferença que julgar devida e notificá-lo para que complemente o depósito. E o prazo decadencial para tanto continua em curso, de modo que, mesmo havendo depósito judicial, transcorridos 5 (cinco) anos contados da data do fato tributário, consuma-se a decadência do direito da Fazenda a qualquer crédito adicional àquele depositado pelo sujeito passivo.

Exemplificando, se o sujeito passivo depositar judicialmente R\$ 2.000,00 (dois mil reais) a título de tributo referente a fato tributário concretizado no dia 08.06.2001, e a Fazenda entender que o valor devido é, por exemplo, R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais), deverá realizar o lançamento dos R\$ 500,00 (quinhentos reais) faltantes até o dia 08.06.2006, sob pena de decadência de seu direito.

---

<sup>521</sup> VIEIRA, Maria Leonor Leite. **A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 86-87.

<sup>522</sup> Nesse sentido também tem sido a orientação do Superior Tribunal de Justiça, como se verifica dos seguintes julgados: EREsp. 572.603/PR, 1ª Seção, Relator Ministro Castro Meira, DJ 05.09.2005; REsp. 736040/RS, 1ª Turma, Relatora Ministra Denise Arruda, DJ 11.06.2007; AgRg no REsp. 946083/SP, 2ª Turma, Relator Ministro Herman Benjamin, DJe 19.03.2009.

Ainda, na eventualidade de haver decisão judicial impedindo expressamente a realização do lançamento, é de se discordar da opinião de Eurico Diniz quanto ao reinício do prazo decadencial depois de afastada tal medida. Primeiro porque, como já visto, os tributos sujeitos ao lançamento por homologação provocam a incidência do prazo decadencial do § 4º do artigo 150 do CTN, e não o do artigo 173, I, exceto nos casos de dolo, fraude ou simulação. Segundo porque, em se tratando de suspensão, deve-se contabilizar o tempo eventualmente decorrido antes da concessão da medida. Assim, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, havendo liminar impeditiva da realização do lançamento, o fluxo decadencial fica suspenso enquanto esta estiver em vigor. E se caçada, o prazo volta a correr imediatamente, somando-se ao tempo eventualmente já decorrido antes da medida, contado da data do “fato gerador”.

Diante de todo o exposto, conclui-se que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não tem o condão de suspender o prazo decadencial para a Fazenda efetuar o lançamento, exceto nos casos em que houver decisão a impedindo expressamente de fazê-lo. Nem mesmo quando há depósito judicial o prazo se suspende. O que há neste caso é a desnecessidade de se realizar o lançamento quando a Fazenda concordar com o valor depositado. Havendo discordância, todavia, deverá ela emitir o lançamento do valor adicional que considerar devido, dentro dos 5 (cinco) anos contados da data do fato tributário, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.

## 5 PRESCRIÇÃO DO DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA

Consoante já exposto no item 3.6, a norma prescricional do direito da Fazenda é aquela que estabelece um prazo para que ela promova a cobrança judicial do crédito tributário. Está prevista no art. 174 do Código Tributário Nacional, que fixa o aludido prazo em 5 (cinco) anos a contar da data da “constituição definitiva” do crédito tributário.

Como já visto, quando o CTN menciona “constituição do crédito tributário”, está se referindo ao lançamento tributário.<sup>523</sup> E “constituição definitiva do crédito tributário”, segundo Hugo de Brito Machado<sup>524</sup> e José Eduardo Soares de Melo<sup>525</sup>, se dá quando a Fazenda passa a ter condições de executá-lo. Maria Leonor Leite Vieira, de forma mais detalha, diz que o lançamento torna-se definitivo:

- a) se transcorrido o prazo assinalado em lei e o sujeito passivo não apresentar impugnação (regularmente de 30 dias). Neste caso, no primeiro dia seguinte ao termino daquele prazo, que teve como marco inicial a data do recebimento da notificação regular feita ao devedor, estará a Fazenda Pública investida de seu direito de ação;
- b) se o sujeito passivo apresentar respectiva impugnação:
  - b.1) e a decisão de primeira instância for contrária, total ou parcialmente, à pretensão do sujeito passivo, o crédito lançado ainda não encontra sua definitividade já que ainda pode apresentar recurso à autoridade (órgão colegial) superior;
  - b.2) se a decisão de primeira instância for contrária aos interesses da Fazenda, e, portanto, favorável ao sujeito passivo, ainda assim o crédito lançado continuar sem definitividade já que a autoridade julgadora haverá de recorrer à autoridade superior, conforme designação da lei federal, estadual ou municipal;
  - b.3) se a decisão for contrária à Fazenda Pública, mas menor que o valor assinalado em lei para exigir a apresentação de recurso de ofício (apontado no item anterior) a definitividade é alcançada com a notificação regular ao sujeito passivo;
- c) se a decisão de primeira instância resultar valor a ser recolhido, o contribuinte poderá recorrer à segunda instância, e aí

---

<sup>523</sup> Aqui mais uma vez cabe memorar que no item 2.4.2 já foi esclarecido que, muito embora o CTN fale em “constituição do crédito” pelo lançamento, este não tem o condão de constituir o crédito tributário, na medida em que tal crédito nasce com a concretização do fato tributário, independentemente do lançamento. O lançamento declara e formaliza a existência do crédito, tendo eficácia preclusiva.

<sup>524</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 28. ed., 2007, *op. cit.* p. 246-247.

<sup>525</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 355-356.



c.1) o julgamento do “recurso” for contrário aos interesses do sujeito passivo recorrente, a definitividade é alcançada com a notificação válida, se dela não couber mais recurso a instância superior;

c.2) o julgamento de segunda instância é contrário aos interesses da Fazenda Pública e da decisão couber recurso à instância superior, a *definitividade* será alcançada após o recurso do prazo para a interposição sem que tenha sido exercido o direito ou com o julgamento contrário à Fazenda e notificação regular ao sujeito passivo.<sup>526</sup>

Cleide Previtalli<sup>527</sup>, Francisco dos Santos Júnior, Zelmo Denardi<sup>528</sup> e Margarete Gonçalves Barsani<sup>529</sup> também se manifestam em sentido semelhante. Seguindo essa linha, Sacha Coêlho propõe a separação de 3 (três) fases entre os prazos de decadência e de prescrição:

- Do fato gerador da obrigação até o ato jurídico do lançamento ou até o dia previsto para a homologação do pagamento, *correm* os prazos decadenciais.
- Depois do lançamento e/ou durante todo o tempo de sua revisão (se houver) já não correm os prazos de decadência, nem podem correr os prazos de prescrição, que só há prescrição se inexistirem obstáculos *ab extra*. Pelo princípio da *actio nata*, ou seja, para que prescreva o direito de ação, é necessário que o autor possa exercê-lo livremente. A sua inércia e mais o fugir do tempo redundam na prescrição, O direito não socorre aos que dormem.
- Posto isto, *definitivo o lançamento*, começam a correr os prazos da prescrição.<sup>530</sup>

Esta também é a orientação que vem sendo adotada pelo Superior Tribunal de Justiça.<sup>531</sup>

Luciano Amaro discorda dessa posição, por entender que

<sup>526</sup> VIEIRA, Maria Leonor Leite. **A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário**, *op. cit.*, p. 79-80.

<sup>527</sup> CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 5. ed., 2006, *op. cit.*, p. 759-760.

<sup>528</sup> DENARDI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 220.

<sup>529</sup> BARSANI, Margarete Gonçalves. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**: Atualizado de acordo com a Lei Complementar 118/2005. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 111.

<sup>530</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; COELHO, Eduardo Junqueira. **Decadência e Prescrição**, *op. cit.*, p. 93.

<sup>531</sup> REsp. 674.074/SE, 2ª Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13.12.2004; REsp. 718139/SP, 1ª Turma, Relatora Ministra Denise Arruda, DJe de 23.04.2008; REsp. 1028428/SC REsp. 1028428/SC, 1ª Turma, Relator Ministro José Delgado, DJe de 23.06.2008.

caso a prescrição só tivesse início depois de eliminada a possibilidade de eventual mudança administrativa do lançamento, o art. 149 protrairia o início do prazo prescricional para todas as situações em que, em tese, coubesse revisão de ofício do lançamento, o que não faria nenhum sentido.

Para o autor, então, a prescrição inicia-se desde o momento da notificação do lançamento.<sup>532</sup> No mesmo aspecto é a doutrina de Carlos da Rocha Guimarães<sup>533</sup>, Fábio Fanucchi<sup>534</sup>, Francisco de Assis Praxedes<sup>535</sup>, Eurico de Santi<sup>536</sup> e Kiyoshi Harada.<sup>537</sup>

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, defende que quando o legislador fala em *constituição definitiva do crédito* quer se referir à notificação do lançamento ao sujeito passivo. Todavia, tendo em vista o requisito da prescrição quanto à inércia do titular da ação, somado ao fato de no momento da notificação do lançamento a Fazenda ainda não dispor da ação de cobrança, entende o autor que: “[...] a solução harmonizadora está em deslocar o termo inicial do prazo de prescrição para o derradeiro momento do período de exigibilidade administrativa, quando o Poder Público adquire condições de diligenciar acerca do seu direito de ação”.<sup>538</sup>

E esta se revela a posição mais acertada, na medida em que, tratando-se o lançamento de um ato e não de um procedimento<sup>539</sup>, é mais coerente considerar que já seja válido e deva, desde a notificação do sujeito passivo, surtir todos os seus efeitos, inclusive o de afastar a decadência (não havendo que se falar em lançamento provisório<sup>540</sup>). Todavia, para se averiguar o termo *a quo* do prazo prescricional também devem ser consideradas as premissas aqui já firmadas no item 3.6, no sentido de que para se consumir a prescrição deve haver um direito a ser

<sup>532</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 414-415.

<sup>533</sup> GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Prescrição e Decadência em Direito Tributário, *op. cit.*, p. 68.

<sup>534</sup> FANUCCHI, Fábio. Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Decadência e Prescrição**. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 13. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1976. p. 128.

<sup>535</sup> PRAXEDES, Francisco de Assis. A Decadência do Direito de Lançar e a Prescrição da Ação para Cobrar o Crédito Tributário, *op. cit.*, p. 153.

<sup>536</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2. ed., *op. cit.*, p. 217.

<sup>537</sup> HARADA, Kiyoshi. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 397.

<sup>538</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 472-473, e **Direito Tributário, Linguagem e Método**, *op. cit.*, p. 505-506.

<sup>539</sup> Conclusão obtida no item 2.4.1.

<sup>540</sup> Ver a respeito Paulo de Barros Carvalho (**Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, p. 269-270); e Francisco Praxedes (A Decadência do Direito de Lançar e a Prescrição da Ação para Cobrar o Crédito Tributário, *op. cit.*, p. 155).

exercido (no caso, o direito de ajuizar execução), a inércia do seu titular, e a ausência de qualquer causa suspensiva ou interruptiva do curso do prazo.

Também merece ser recordado que no mesmo item 3.6 verificou-se que a cobrança judicial do crédito tributário pressupõe a exigibilidade deste, a qual só se dá se o sujeito passivo não efetuar o pagamento devido. Assim, a Fazenda só terá uma ação exercitável depois de decorrido o prazo que tiver sido imposto para pagamento do tributo.

Além disso, havendo impugnação ao lançamento, suspende-se a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, III, do CTN, o que também inviabiliza o exercício pela Fazenda de seu direito de ação de cobrança, impedindo, via de conseqüência, o curso do prazo de prescrição.

Assim, antes do decurso do prazo para pagamento ou da decisão final de eventual discussão administrativa, a Fazenda estará impedida de ajuizar a execução fiscal, de modo que, em regra<sup>541</sup>, não poderá ser considerada inerte, não correndo, portanto, prazo prescricional contra ela.

Com efeito, é possível dizer que a chamada “constituição definitiva do crédito tributário” configura-se quando não mais cabível recurso administrativo ou após o transcurso do prazo para a sua interposição, ou seja, quando não mais puder o lançamento ser objeto de discussão na esfera administrativa. Aqui não se inclui a possibilidade de revisão de ofício prevista no artigo 149 do CTN, na medida em que tal hipótese não enseja suspensão da exigibilidade, nem tampouco qualquer impedimento para o exercício do direito de execução do crédito.

Diante do exposto, conclui-se que o *dies a quo* do prazo prescricional de 5 (cinco) anos previsto no artigo 174 do CTN se dá:

- a) com o decurso do prazo para pagamento e impugnação ao lançamento ou para recurso à decisão proferida administrativamente;
- b) caso tenha sido oferecida a impugnação ou recurso, com a decisão administrativa definitiva, ou seja, não mais passível de recurso administrativo.

Quanto à conseqüência da norma prescricional, muito embora o artigo 174 fale em ação para a cobrança do crédito tributário, consoante já exposto no item 3.6,

---

<sup>541</sup> Como se verificará no item 5.4.2, no caso de a Fazenda não dar o andamento devido ao processo administrativo, poderá ser considerada inerte.

também deve ser considerado o efeito atribuído pelo artigo 156, V, do CTN, qual seja: a extinção do crédito tributário.

Portanto, a norma construída a partir da leitura do art. 156, V, e do artigo 174, ambos do CTN, tem a seguinte estrutura: *HIPÓTESE* – dado o fato de a Fazenda não exercer o direito de ajuizar execução fiscal durante 5 (cinco) anos, a contar do dia em que não há mais possibilidade de discussão administrativa do lançamento; deve ser o *CONSEQÜENTE* – a extinção do crédito tributário e do direito de executá-lo.

## 5.1 PRESCRIÇÃO DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

No que se refere aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando o pagamento efetuado pelo sujeito passivo for satisfatório para o cumprimento da obrigação tributária correspondente, como já visto, a Fazenda poderá efetuar a homologação expressa ou deixar transcorrer o prazo previsto no § 4º do artigo 150, extinguindo definitivamente o crédito tributário. Não existindo mais crédito, não restará mais o que exigir e, conseqüentemente, não haverá que se falar em prescrição de ação para a sua cobrança.

Já nas hipóteses de comprovação de dolo, fraude ou simulação, assim como no caso de o sujeito passivo não fazer pagamento algum, ou recolher valor inferior ao que a Fazenda entender devido, caberá a esta realizar o respectivo lançamento de ofício dentro do prazo decadencial cabível. Uma vez notificado o sujeito passivo deste, incidem as regras de prescrição, já estudadas no item anterior, aplicáveis à cobrança de tributo lançado de ofício (CTN, art. 174), não se verificando maiores discussões a respeito.

Todavia, no caso de o sujeito passivo declarar formalmente o débito tributário (DCTF, GIA e outros) e não efetuar o pagamento correspondente surge a dúvida sobre a necessidade de se realizar o lançamento de ofício e conseqüente notificação, bem como sobre o termo *a quo* do prazo prescricional. Isto porque, consoante já esclarecido no item 2.4.4.1, na declaração do sujeito passivo já consta a apuração do fato tributário e o montante do tributo correspondente. E,

concordando a Fazenda com os valores liquidados pelo particular, é possível se entender que não haveria qualquer motivo para a emissão de um ato administrativo com o mesmo conteúdo do ato já praticado pelo próprio obrigado.

Eurico Diniz<sup>542</sup>, Christine Mendonça<sup>543</sup>, Leandro Paulsen<sup>544</sup>, Ives Gandra<sup>545</sup>, José Miguel Medina e Henrique Ricci<sup>546</sup> por considerarem que a “constituição definitiva” do crédito tributário se dá com a declaração do sujeito passivo, dizem que a data em que esta é prestada marca o termo inicial do prazo prescricional. O Superior Tribunal de Justiça tem entendido que, havendo declaração, a prescrição deve ter início no dia útil seguinte ao vencimento do prazo para pagamento.<sup>547</sup>

Também no item 2.4.4.1 já restou firmada a premissa de que, se a Fazenda concordar com o valor declarado pelo sujeito passivo, muito embora não tenha qualquer justificativa para emissão de lançamento e instauração de um processo administrativo para discutir aquilo que já foi reconhecido pelo próprio obrigado, quanto às outras questões não declaradas – tais como penalidades eventualmente incidentes em virtude da falta de pagamento – deve haver a emissão do “auto de infração” e ser oportunizada a ampla defesa e o contraditório administrativo, nos termos do artigo 5º, LIV e LV, da CF, o que leva à conclusão da necessidade de notificação antes do ajuizamento da execução.

Em havendo necessidade de notificação, tem-se que também no caso de tributo declarado e não pago devem ser seguidas as regras de prescrição aplicáveis à cobrança de tributo lançado de ofício (CTN, art. 174), pois a definitividade do crédito a ser executado só se verifica com o decurso do prazo para pagamento e impugnação, ou com a decisão administrativa definitiva.

Diante do exposto, o que se conclui é que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, havendo necessidade de a Fazenda emitir lançamento ou auto de

---

<sup>542</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2. ed., *op. cit.*, p. 221 e 225.

<sup>543</sup> MENDONÇA, Christine. Decadência e Prescrição em Matéria Tributária, *op. cit.*, p. 666-667.

<sup>544</sup> PAULSEN, Leandro. Crédito Tributário: da Noção de Lançamento à de Formalização, *op. cit.*, p. 14.

<sup>545</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. PIS e Cofins. Prescrição. Inteligência dos arts. 146, III, “b”, da CF e 174 do CTN. Inconstitucionalidade do art. 46 da Lei n.º 8.212/91. A Jurisprudência dos Tribunais Superiores sobre Prescrição, *op. cit.*, p. 98.

<sup>546</sup> MEDINA, José Miguel Carcia; RICCI, Henrique Cavalheiro. Os Termos Iniciais de Contagem dos Prazos Decadencial e Prescricional em Matéria Tributária e a Apresentação da DCTF pelo Sujeito Passivo, *op. cit.*, p. 86.

<sup>547</sup> AgRg no Ag 938387/SC, 1ª Turma, Relator Ministro Teoria Albino Zavascki, DJe de 31.03.2008; REsp. 1024278/SP, 2ª Turma, Relator Ministro Castro Meira, DJe de 21.05.2008; REsp. 957682/PE, 2ª Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJe de 02.04.2009.

infração, o prazo prescricional para que promova a execução de seus créditos só terá início quando estes não forem mais discutíveis administrativamente, nos mesmos termos fixados no item anterior (item 5).

Com efeito, a norma construída a partir do que dispõem os artigos 150, 156, V, e 174 do CTN tem a seguinte estrutura: *HIPÓTESE* – dado o fato de a Fazenda não exercer o direito de ajuizar execução fiscal dentro dos 5 (cinco) contados do dia em que não houver mais possibilidade de discussão administrativa a respeito do lançamento ou do auto de infração; deve ser o *CONSEQÜENTE* – a extinção do crédito tributário e do direito de executá-lo.

## 5.2 INTERRUPTÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL

Nos termos já expostos no item 3.6, um dos elementos essenciais da prescrição é a não ocorrência de qualquer causa que venha a suspender ou interromper o fluxo de tempo previsto em lei para que aquela (prescrição) se concretize. Já foi verificado também que, uma vez interrompido o prazo prescricional, este começa a correr novamente desde o seu início, sendo totalmente desconsiderado o período até então transcorrido.

Sebastião de Oliveira Lima<sup>548</sup> e Rubens Approbato Machado<sup>549</sup> esclarecem que o reinício do prazo deve se dar na data do fato interruptivo. Terão razão os autores se não houver nenhum outro impedimento para o fluxo prescricional, o que deve ser analisado especificamente nas diferentes hipóteses interruptivas previstas em lei, assim como dentro das circunstâncias de cada caso concreto.

Hugo de Brito Machado observa que “a interrupção da prescrição tem por fundamento um ato do titular do direito que consubstancia o seu exercício e, assim,

---

<sup>548</sup> LIMA, Sebastião de Oliveira. Prescrição Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Decadência e Prescrição**. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 13. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1976. p. 423.

<sup>549</sup> MACHADO, Rubens Approbato. A Prescrição em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Decadência e Prescrição**. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 13. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1976. p. 392.

indica haver cessado a inércia, que é fundamento da prescrição. Ou então, um ato do devedor, de inequívoco reconhecimento do direito do credor”.<sup>550</sup>

É interessante também a ponderação de Sebastião de Oliveira Lima, no sentido de que, muito embora Rubens Gomes de Sousa tenha idealizado no anteprojeto do CTN um limite máximo de 30 (trinta) anos para evitar a perpetuação do direito da Fazenda, o preceito não aparece na lei tributária, motivo pelo qual conclui que a interrupção do prazo prescricional poderá ocorrer indefinidamente.<sup>551</sup>

Quanto às causas interruptivas do prazo prescricional tributário, estão previstas no parágrafo único do artigo 174 do Código Tributário Nacional. Antes da edição da Lei Complementar 118, de 09.02.2005, as hipóteses eram: i) citação pessoal; ii) protesto judicial; iii) qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; e iv) qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito do devedor. Depois da publicação da aludida Lei Complementar, a redação do inciso I do parágrafo único do artigo 174 foi alterada para substituir a citação pessoal pelo despacho do juiz que a ordenar.

Da análise das hipóteses interruptivas previstas no CTN verifica-se que, de fato, como destaca Hugo de Brito, tratam-se de atos pelos quais o titular do direito deixa de permanecer inerte na busca de seu exercício, ou de atos em que o sujeito passivo admite a existência daquele direito.

Da mesma forma, revela-se procedente a observação de Sebastião Lima, eis que o CTN não impõe qualquer limite à quantidade de vezes em que as aludidas interrupções podem ocorrer.

Diante do exposto, conclui-se que toda vez que se realizar uma das causas de interrupção do fluxo prescricional previstas no Código Tributário Nacional, todo o período de tempo já decorrido deve ser desprezado, iniciando-se novamente o prazo de 5 (cinco) anos concedido à Fazenda pelo artigo 174 do CTN para que esta possa buscar o recebimento de seu crédito.

---

<sup>550</sup> MACHADO, Hugo de Brito. O Parcelamento como Causa de Suspensão e de Interrupção da Prescrição no Código Tributário Nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 148, p. 67, jan. 2008.

<sup>551</sup> LIMA, Sebastião de Oliveira. Prescrição Tributária, *op. cit.*, p. 424.

### 5.2.1 Citação pessoal e despacho que a ordenar

Como já mencionado, a Lei Complementar 118/05, por meio de seu artigo 1º, alterou a redação do inciso I do artigo 174 do CTN, substituindo a citação pessoal do devedor pelo despacho do juiz que a ordenar, como causa da interrupção do prazo prescricional tributário.

Muito embora o § 2º do artigo 8º da Lei 6.830, de 22.09.1980 (que regulamenta a forma de cobrança, via Execução Fiscal, dos créditos tributários e não tributários da Fazenda Pública)<sup>552</sup>, já determinasse que o despacho citatório tinha o condão de interromper o fluxo prescricional, cumpre lembrar que, nos termos já expostos nos itens 3.3 e 3.4.2 deste estudo, o referido dispositivo não é aplicável às execuções tributárias. Isto porque, está incluído em mera lei ordinária, tratando-se, portanto, de instrumento incompetente para regular prescrição tributária, matéria reservada à lei complementar, nos termos do artigo 146, III, “b” da Constituição Federal.

Esta observação é importante para afastar o pensamento de que a Lei Complementar 118/05 não teria trazido qualquer inovação, motivo pelo qual se entenderia que desde a entrada em vigor da Lei de Execuções Fiscais o mero despacho do juiz poderia interromper o fluxo prescricional. Não incidindo o § 2º do artigo 8º da Lei 6.830/80, tem-se que a LC 118/05 veio sim a trazer uma nova causa de interrupção ao prazo prescricional. Assim, é oportuno verificar a sua aplicabilidade aos casos cujo prazo prescricional já estava em curso quando da sua entrada em vigor, e ainda nas situações em que as respectivas execuções já haviam sido ajuizadas.

Matheus Moraes Sacramento afirma que a referida lei complementar

só é aplicável nas execuções fiscais referentes a tributos cuja lesão ao direito creditório do Fisco tenha ocorrido após 10 de junho de 2005, data em que a LC 118/05 entrou em vigor, uma vez que somente as pretensões nascidas/adquiridas a partir desta data sujeitam-se à novel legislação”.<sup>553</sup>

---

<sup>552</sup> **Art. 8º, § 2º.** “O despacho do juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição”.

<sup>553</sup> SACRAMENTO, Matheus Moraes. O novo art. 174, I, do CTN: a partir de quando pode ser aplicada a novel regra de interrupção da prescrição? Controvérsias de direito intertemporal, *op. cit.*, p. 76.



Por outro lado, Ernesto Toniolo sustenta que a aplicação da nova lei é imediata, mas não retroativa, de modo que todos os despachos que ordenem a citação proferidos depois da sua entrada em vigor têm o condão de interromper a prescrição.<sup>554</sup>

O Superior Tribunal de Justiça tem manifestado dois entendimentos distintos: i) a nova regra só se aplica às execuções ajuizadas depois de sua entrada em vigor<sup>555</sup>; ii) a nova lei pode incidir em execuções ajuizadas antes da sua entrada em vigor, mas somente quando os aludidos despachos tenham se dado depois de 10.06.2005.<sup>556</sup>

Para se chegar a uma conclusão, é importante lembrar que no item 3.6 definiu-se que não há qualquer impedimento à aplicação da nova lei que altere causa de interrupção de prazo prescricional, mesmo quando este já tenha se iniciado, desde que os fatos nela previstos ocorram depois da sua entrada em vigor. Assim, se o despacho que ordena a citação tiver sido proferido após o dia 10.06.2005, gera a incidência da novel legislação, e, conseqüentemente, o efeito da interrupção.

Por exemplo, a prescrição que teve início em 10.07.2002, ocorrendo o despacho citatório em 20.10.2004, este não poderá ser considerado como marco interruptivo, sob pena de retroatividade da lei, o que, em regra, não é permitido pelo nosso ordenamento jurídico, tendo em vista o princípio da segurança jurídica. Por outro lado, se proferido em 15.03.2006, em razão de já ter entrado em vigor a LC 118/05, deverá gerar a interrupção.

No que se refere a esta modalidade de interrupção, Eduardo Bottallo<sup>557</sup> coloca em questão também a aplicabilidade do artigo 219 do Código de Processo Civil, que assim dispõe:

**Art. 219.** A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente,

<sup>554</sup> TONIOLO, Ernesto José. **A Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal**, *op. cit.*, p. 95-98.

<sup>555</sup> AgRg no Ag 1068356/RJ, 2ª Turma, Relator Ministro Herman Benjamin, DJe de 24.03.2009; AgRg no REsp. 1087903/RS, 1ª Turma, Relator Ministro Francisco Falcão, DJe de 11.03.2009; EDcl no REsp. 1075123/RS, 2ª Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJe de 26.02.2009.

<sup>556</sup> AgRg no Ag 907938/SP, 1ª Turma, Relator Ministro Benedito Gonçalves, DJe 26.11.2008; REsp. 1055259/SC, 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, DJe de 26.03.2009.

<sup>557</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. Breves Notas sobre a Lei Complementar n.º 118 (Alterações do Código Tributário Nacional Decorrentes da Nova Lei de Falências). *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005. v. 9, p. 82.

constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição. (*Redação dada pela Lei 5.925, de 1º.10.1973*)

§ 1º A interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação. (*Redação dada pela Lei 8.952, de 13.12.1994*)

§ 2º Incumbe à parte promover a citação do réu nos 10 (dez) dias subseqüentes ao despacho que a ordenar, não ficando prejudicada pela demora imputável exclusivamente ao serviço judiciário. (*Redação dada pela Lei 8.952, de 13.12.1994*)

§ 3º Não sendo citado o réu, o juiz prorrogará o prazo até o máximo de 90 (noventa) dias. (*Redação dada pela Lei 8.952, de 13.12.1994*)

§ 4º Não se efetuando a citação nos prazos mencionados nos parágrafos antecedentes, haver-se-á por não interrompida a prescrição.

Carlos Velloso<sup>558</sup> e Eurico de Santi<sup>559</sup> defendem a aplicação das regras do aludido dispositivo no âmbito tributário. Renato Lopes Becho acrescenta ainda que tais regras são válidas ao direito tributário mesmo depois da alteração do CTN pela LC 118/05, por entender que a matéria de citação é processual, não requerendo, portanto, disciplina em lei complementar. O autor também sustenta o seu posicionamento nos princípios do devido processo legal e do contraditório, concluindo que:

Entendemos que o artigo 174, inciso I, do Código Tributário Nacional, com a redação que lhe foi dada pela Lei Complementar nº 118/05 não afasta a aplicação integral do artigo 219 do Código de Processo Civil, inclusive para as execuções fiscais. Desta feita, considerar-se-á suspenso o prazo prescricional desde a distribuição se o executado for citado em até cem dias. Caso contrário, não terá esse efeito o despacho do juiz determinando a citação.

A interpretação gramatical, considerando simplesmente que o despacho determinando a citação interrompe a prescrição, sem nenhuma outra providência ou limite, descumpra os princípios do devido processo legal e contraditório, ferindo irremediavelmente a Constituição Federal.<sup>560</sup>

Hugo de Brito Machado aplaude a conclusão do juiz federal supra, acrescentando que “é inadmissível considerar-se causa de interrupção da prescrição

<sup>558</sup> VELLOSO, Carlos Mário da Silva. A Decadência e a Prescrição do Crédito Tributário – As Contribuições Previdenciárias – A Lei 6.830, de 22.09.1980: Disposições Inovadoras, *op. cit.*, p. 187.

<sup>559</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2. ed., *op. cit.*, p. 232.

<sup>560</sup> BECHO, Renato Lopes. A Interrupção do Prazo de Prescrição pela Citação, na Lei Complementar n.º 118/05. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 115, p. 108-115, abr. 2005.

um evento para o qual o devedor em nada contribuiu, e do qual não teve sequer conhecimento”.<sup>561</sup>

Contrariamente, Francisco dos Santos Júnior julga não ser aplicável no direito tributário a regra do § 1º do artigo 219 do CPC, sob a justificativa de que o

inciso I do parágrafo único do artigo 174 do Código Tributário Nacional – CTN tem regra específica a respeito do assunto e leva à segura conclusão que a **interrupção** da prescrição tributária ocorre a partir da citação pessoal (*ex nunc*), ou seja, sem retroagir à data da propositura da ação.<sup>562</sup>

Nesse sentido também já se manifestou o STJ.<sup>563</sup>

Esta se revela a posição mais acertada, eis que, muito embora a citação em si seja matéria de ordem processual, o seu efeito interruptivo constitui um dos temas mais importantes da prescrição, na medida em que é fundamental para a definição das regras de contagem do seu prazo. Não faz, portanto, sentido que seja disciplinado por lei ordinária. Verifique-se ainda que uma coisa é definir o que é a citação e a forma de realizá-la (matéria processual); outra é dizer quais são os seus reflexos no curso do prazo prescricional tributário, cuja regulamentação é expressamente reservada à lei complementar.

Destarte, a admissão da aplicabilidade do artigo 219 do CPC seria contraditória à premissa aqui firmada de que a prescrição é matéria de lei complementar. Assim, se o Código Tributário Nacional (lei complementar que regula a questão) nada dispõe sobre a retroação da data em que será considerado interrompido o prazo, resta evidente que deve ser considerada a do próprio fato interruptivo.

Com efeito, nos termos do antigo inciso I do parágrafo único do artigo 174 do CTN, a data que deve ser considerada para fins de interrupção do fluxo prescricional é a da efetivação da citação. Já a partir da entrada em vigor da LC 118/05, a data de interrupção é a do despacho que ordenar a citação. Quanto ao momento em que

---

<sup>561</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Alterações no Código Tributário Nacional em Razão da Nova Lei de Falências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005. v. 9, p. 223.

<sup>562</sup> SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil**, *op. cit.*, p. 206. Margarete Gonçalves Barsani partilha da mesma opinião (**Decadência e Prescrição no Direito Tributário**: Atualizado de acordo com a Lei Complementar 118/2005, *op. cit.*, p. 117).

<sup>563</sup> EDcl no AgRg nos EDcl no REsp. 1038753/RJ; 2ª Turma; Relator Ministro Humberto Martins; DJe de 28.11.2008.

ocorrerá o reinício do referido prazo, será mais conveniente definir quando da análise da possibilidade de prescrição intercorrente, o que se fará mais adiante.

Diante de todo o exposto, tem-se que até o advento da Lei Complementar 118/05, o prazo de prescrição era interrompido na data da citação pessoal do devedor. Depois da entrada em vigor da aludida lei, o fluxo prescricional passou a ser interrompido na data do despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal, mesmo nos casos em que o curso prescricional já estava em andamento ou a referida ação já estava ajuizada. Assim, todos os despachos citatórios proferidos em ações executivas após o dia 10/06/05 tiveram o condão de eliminar, para fins de contagem do prazo prescricional, todo o período de tempo decorrido até a data de sua emissão.

### 5.2.2 Protesto judicial

A segunda causa de interrupção do prazo prescricional prevista no parágrafo único do artigo 174 do CTN é o protesto judicial, modalidade de ação judicial regulamentada pelo art. 867 e seguintes do Código de Processo Civil, sendo oportuno transcrever o dispositivo mencionado para compreensão da finalidade da referida medida.

**Art. 867.** Todo aquele que desejar prevenir responsabilidade, prover a conservação e ressalva de seus direitos ou manifestar qualquer intenção de modo formal, poderá fazer por escrito o seu protesto, em petição dirigida ao juiz e requerer que do mesmo se intime a quem de direito.

Francisco Praxedes entende que o protesto judicial não é aplicável no direito tributário, especialmente em função das prerrogativas que a Fazenda Pública possui, tais como a constituição unilateral do título executivo.<sup>564</sup>

Já Fábio Fanucchi diz que o protesto judicial só tem cabimento quando a Fazenda deseja fazer presente o seu direito de crédito perante terceiros.<sup>565</sup> Carlos

---

<sup>564</sup> PRAXEDES, Francisco de Assis. A Decadência do Direito de Lançar e a Prescrição da Ação para Cobrar o Crédito Tributário, *op. cit.*, p. 157.

<sup>565</sup> FANUCCHI, Fábio. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 134-135.

Guimarães acrescenta que “em todos os casos em que o ajuizamento de uma ação não seja aconselhável, como, por exemplo, se se desconhece a existência de bens a serem penhorados, o uso do protesto, como meio interruptivo da prescrição, é útil e aconselhável”.<sup>566</sup>

Vittorio Cassone, por sua vez, pondera que o Estado deve proteger e cobrar seu crédito da melhor forma para atingir a eficiência na Administração Pública. E, no entender do autor, se o Estado julgar necessário o uso do protesto judicial em determinado caso concreto, pode utilizá-lo segundo os princípios administrativos da conveniência, oportunidade e razoabilidade.<sup>567</sup>

Ives Gandra da Silva Martins propõe que o aludido protesto seja ajuizado enquanto perdurar o processo administrativo, para evitar a consumação da prescrição. Isso porque entende que este suspende a exigibilidade do crédito tributário (impedindo a Fazenda de executá-lo), mas não o curso prescricional. Por outro lado, considera que, se a Fazenda tiver condições de promover a execução, o simples protesto não tem o condão de interromper a prescrição.<sup>568</sup>

José Eduardo Soares de Melo, por outro lado, diz que “o Estado não pode utilizar o protesto judicial para interromper a prescrição [...], sem que haja situação excepcional que impeça a prática de atos relativos ao ajuizamento da ação de execução fiscal, para que não prevaleça sua própria negligência”. Por isso, conclui que não pode ser ajuizado quando houver processos administrativos não encerrados.<sup>569</sup>

---

<sup>566</sup> GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Crédito Tributário e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Decadência e Prescrição**. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 13. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1976. p. 80.

<sup>567</sup> CASSONE, Vittorio. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 220-221.

<sup>568</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 31-37. No mesmo sentido é a opinião de Maria Leonor Leite Vieira (**A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário**, *op. cit.*, p. 83). Humberto Martins (Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 47-48) concorda que o protesto judicial pode ser utilizado somente quando a Fazenda esteja impossibilitada de promover a execução. Mas adverte que esta só deve lançar mão do protesto enquanto perdura o processo administrativo uma única vez e em casos excepcionais. Isto porque, entende o autor que “prolongar a gestão de um processo administrativo tributário, sem justificativa plausível, [...] com o ajuizamento do protesto judicial para interromper a prescrição seria eternizar a possibilidade de cobrança do crédito tributário, tornando-o imprescritível”.

<sup>569</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 242. No mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres (Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 61) afirma que “o Estado não pode deixar de executar um crédito lançando mão do protesto para interromper a prescrição”. Margarete Barsani (**Decadência e Prescrição no Direito Tributário**: Atualizado de acordo com a Lei Complementar 118/2005, *op. cit.*, p. 118) considera que não há motivo para propô-lo, por ter a Fazenda a seu favor a execução fiscal.

Schubert Machado também discorda da opinião de Ives Gandra, mas aponta uma situação em que o protesto pode e deve ser veiculado, como única forma de interromper a prescrição, qual seja: quando a decisão no processo administrativo julgar procedente a exigência fiscal apenas em parte, e não houver recurso do sujeito passivo. Nessa situação, declara o autor, a Fazenda tem entendido que é lícito separar essa parcela do crédito tributário, embora o processo administrativo prossiga em relação à parte considerada improcedente. Assim, a parte do crédito tributário que se tornou exigível, já pode ser executada, dando início ao prazo prescricional. “É precisamente nesses casos que o protesto judicial deve ser utilizado, com a interrupção da prescrição preservando o direito de o Fisco fazer a exigência pelo total, até que advenha a decisão administrativa final”.<sup>570</sup>

Hugo de Brito Machado, apesar de não aceitar a possibilidade de desmembramento do crédito, pondera que, se for admitida a separação, o prazo prescricional começará a fluir, cabendo à Fazenda realizar o protesto judicial. Mas afora situações excepcionais como esta, julga o autor que o Estado deve promover a execução.<sup>571</sup>

Octavio Campos Fischer, afirma que, durante o processo administrativo não é possível efetuar o protesto, por ausência de legítimo interesse do Fisco na cobrança judicial do tributo (ainda não há certeza e liquidez). Acrescenta ainda que, com o advento da LC 118/05, que alterou o inciso I do parágrafo único do artigo 174, o protesto judicial perdeu a sua utilidade, eis que quando somente a citação pessoal podia interromper a prescrição, o uso do protesto poderia suprir a dificuldade de encontrar bens.<sup>572</sup>

Ponderando-se todos os pareceres expostos, o que se revela mais razoável é considerar que, se o CTN prevê expressamente a possibilidade de o protesto judicial interromper a prescrição, não há como se afirmar que a Fazenda não pode ajuizá-lo quando este se fizer necessário. Todavia, como qualquer ato da Administração

---

Fátima Fernandes Rodrigues de Souza (Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 143) considera não ser possível a utilização do protesto para prolongar o processo administrativo, indicando o seu ajuizamento somente quando a Fazenda não tenha meios de promover a execução com sucesso.

<sup>570</sup> MACHADO, Schubert de Farias. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 365.

<sup>571</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 73-75.

<sup>572</sup> FISCHER, Octavio Campos. Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 433.

Pública, devem ser sempre considerados os princípios administrativos da conveniência, da oportunidade, da eficiência, da razoabilidade e, essencialmente, da moralidade.

Assim, havendo condições de se ajuizar a execução fiscal, a princípio, não se verificará necessidade, nem tampouco conveniência e razoabilidade para o ajuizamento do protesto, especialmente depois da entrada em vigor da LC 118/05, que veio a permitir que o simples despacho citatório tem o condão de interromper a prescrição, não requerendo mais que a Fazenda encontre o devedor para conseguir interromper a prescrição.

No curso do processo administrativo, em regra, também não se vislumbra a necessidade de se ajuizar o protesto para interromper a prescrição, eis que, como se verificará adiante, enquanto aquele perdurar, a exigibilidade e a prescrição restarão suspensas.

Todavia, se a Fazenda adotar o entendimento exarado por Schubert Machado, para poder inscrever em dívida ativa a parcela do crédito não mais discutível em processo administrativo, também deverá ficar sujeita ao fluxo do prazo prescricional, cabendo a ela (Fazenda) tomar as medidas legais cabíveis para evitar a extinção de seu direito, dentre elas, o protesto judicial.

Portanto, nos casos em que a Fazenda estiver impossibilitada de promover a execução fiscal e o prazo prescricional estiver em curso, não havendo ainda qualquer outro impedimento ao ajuizamento do protesto judicial, poderá utilizá-lo para preservar o seu direito ao crédito, o qual terá o condão de interromper e, conseqüentemente, dar novo início ao prazo prescricional de 5 (cinco) anos do artigo 174 do CTN, na data da sua propositura.

### **5.2.3 Qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor**

O terceiro modo de interrupção previsto no parágrafo único do art. 174 do CTN ocorre com qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor. Francisco Praxedes julga não ser aplicável ao direito tributário, pois entende que esta hipótese

é para obrigações sem prazo de vencimento, o que não se verifica nos créditos tributários.<sup>573</sup>

Já Sebastião de Oliveira Lima<sup>574</sup>, Rubens Approbato Machado<sup>575</sup> e Margarete Barsani<sup>576</sup> citam como exemplos desta espécie de interrupção a notificação ou interpelação judicial. Machado esclarece ainda que é utilizada principalmente nos casos de lançamento de ofício “quando nas repartições se avolumam processos com dívida inscrita, face à dificuldade de localização dos devedores”.<sup>577</sup>

O STJ também entende possível a sua utilização no direito tributário, tanto que tem subsumido à esta hipótese normativa a citação por edital realizada após tentativa frustrada de localização do executado por meio de oficial de justiça.<sup>578</sup>

Uma vez que a redação antiga do inciso I do parágrafo único do artigo 174 do CTN previa somente a citação pessoal do devedor como causa de interrupção do prazo prescricional (e não a citação por edital), é bastante plausível a interpretação conferida pelo STJ, permitindo que a citação por edital, em caso de não localização do devedor, seja considerada *ato judicial que constitui em mora o devedor*, gerando, por isso, o efeito interruptivo nos termos do inciso III do parágrafo único do artigo 174 do CTN.

Assim, verificada a utilidade desta espécie de interrupção, e havendo expressa previsão em instrumento legal adequado, garantindo tal prerrogativa à Fazenda, não se revela possível dizer que não se aplica no direito tributário.

O que se pode dizer é que talvez ela perca a sua utilidade em função da atual possibilidade (LC 118/05) de se interromper a prescrição com o mero despacho que ordena a citação da execução. Mas de qualquer forma, havendo situação em que se faça necessária, a Fazenda poderá utilizá-la. E se assim fizer, o prazo prescricional de 5 (cinco) anos será tido como interrompido e reiniciado na data do referido ato praticado pela Fazenda, nos termos do inciso III do parágrafo único do artigo 174 do CTN.

---

<sup>573</sup> PRAXEDES, Francisco de Assis. A Decadência do Direito de Lançar e a Prescrição da Ação para Cobrar o Crédito Tributário, *op. cit.*, p. 157-158.

<sup>574</sup> LIMA, Sebastião de Oliveira. Prescrição Tributária, *op. cit.*, p. 422-423.

<sup>575</sup> MACHADO, Rubens Approbato. A Prescrição em Matéria Tributária, *op. cit.*, p. 393.

<sup>576</sup> BARSANI, Margarete Gonçalves. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**: Atualizado de acordo com a Lei Complementar 118/2005, *op. cit.*, p. 118.

<sup>577</sup> MACHADO, Rubens Approbato. A Prescrição em Matéria Tributária, *op. cit.*, p. 393.

<sup>578</sup> REsp. 820.723/RS, 2ª Turma, Relator Ministro Castro Meira, DJ de 28.06.2006; AgRg no Ag 785095/RS, 2ª Turma, Relator Ministro João Otávio de Noronha, DJ de 04.12.2006; AgRg no REsp. 993586/RS, 2ª Turma, Relator Ministro Castro Meira, DJe de 19.08.2008.



#### 5.2.4 Ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor

Por fim, quanto à hipótese de interrupção prevista no inciso IV do parágrafo único do artigo 174 do CTN (ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito do devedor), Sebastião de Oliveira Lima cita como exemplos “uma carta firmada pelo sujeito passivo, um pedido de concessão de moratória, de prazo para pagamento ou de parcelamento do débito etc., bastando que ela reconheça expressamente o seu débito para com a Fazenda Pública”.<sup>579</sup> Francisco Praxedes menciona que o pedido de parcelamento do débito é o exemplo típico, em razão da obrigatoriedade da confissão irretratável.<sup>580</sup> Ives Gandra e Fátima Fernandes de Souza indicam o pedido de compensação como ato do sujeito passivo que se subsume a esta hipótese normativa de interrupção.<sup>581</sup>

Todos os exemplos acima mencionados parecem se enquadrar na hipótese normativa em questão, mas a que merece maior destaque é a confissão seguida de parcelamento de débito, sobre a qual importa mencionar a Súmula 248 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que dizia: “o prazo de prescrição interrompido pela confissão e parcelamento da dívida fiscal recomeça a fluir no dia em que o devedor deixa de cumprir o acordo celebrado”.

Hugo de Brito Machado esclarece que o pedido de parcelamento, por se tratar de reconhecimento do débito, nos termos do inciso IV do parágrafo único do artigo 174 do CTN, interrompe o prazo prescricional. E, havendo concessão desse parcelamento, além da mencionada interrupção, dá-se a suspensão do prazo prescricional, na medida em que se trata de ato do credor que o inibe de promover a cobrança de seu crédito, configurando a hipótese do inciso VI do artigo 151 do CTN. Assim, durante o parcelamento, o credor não pode ser considerado inerte, não podendo, conseqüentemente, fluir o prazo prescricional. Todavia, ao ser eventualmente descumprimento, torna-se outra vez viável a cobrança executiva,

---

<sup>579</sup> LIMA, Sebastião de Oliveira. Prescrição Tributária, *op. cit.*, p. 423.

<sup>580</sup> PRAXEDES, Francisco de Assis. A Decadência do Direito de Lançar e a Prescrição da Ação para Cobrar o Crédito Tributário, *op. cit.*, p. 158.

<sup>581</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. PIS e Cofins. Prescrição. Inteligência dos arts. 146, III, “b”, da CF e 174 do CTN. Inconstitucionalidade do art. 46 da Lei n.º 8.212/91. A Jurisprudência dos Tribunais Superiores sobre Prescrição, *op. cit.*, p. 99.

devendo ter novo início o prazo prescricional.<sup>582</sup> É nesse sentido que tem se manifestado o STJ.<sup>583</sup>

É procedente esta observação, posto que, enquanto durar o parcelamento, à Fazenda faltará interesse processual de promover a execução, na medida em que o sujeito passivo estará cumprindo com a sua obrigação, não precisando que o Judiciário o force a tanto.

Afastando-se a necessidade de se ajuizar a execução, não poderá fluir do lapso prescricional, eis que não haverá direito na pendência de ser exercido, nem tampouco inércia, condições *sine qua non* para a concretização da prescrição.

Diante do exposto, conclui-se que reconhecendo o sujeito passivo o seu débito perante a Fazenda, o prazo prescricional que corre contra ela será interrompido e reiniciado na data da prática do referido ato do obrigado. Todavia, se a confissão da dívida for seguida de parcelamento, tem-se que o fluxo prescricional, além de interrompido, permanecerá suspenso, voltando a fluir tão-somente na data de eventual inadimplemento daquele (parcelamento).

### 5.3 SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL

Muito embora o Código Tributário Nacional não preveja expressamente hipóteses de suspensão do prazo prescricional, em seu artigo 151 estabelece causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

**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 tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI - o parcelamento.

---

<sup>582</sup> MACHADO, Hugo de Brito. O Parcelamento como Causa de Suspensão e de Interrupção da Prescrição no Código Tributário Nacional, *op. cit.*, p. 68.

<sup>583</sup> REsp. 802063/SP, 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, DJ 27.09.2007; AgRg nos EDcl no REsp. 964745/SC, 2ª Turma, Relator Ministro Humberto Martins, DJe de 15.12.2008.

E, tendo em vista que a exigibilidade do crédito tributário é um dos pressupostos para que a Fazenda possa ajuizar a execução fiscal<sup>584</sup>, cabe verificar se quando da realização de umas das hipóteses de suspensão de exigibilidade prevista no artigo 151 do CTN, o curso do prazo prescricional que a Fazenda dispõe para promover a sua cobrança também se suspende.

Já foi mencionado que Ives Gandra da Silva Martins<sup>585</sup> e Maria Leonor Leite Vieira<sup>586</sup> sustentam que o curso da prescrição continua mesmo havendo suspensão da exigibilidade, motivo pelo qual entendem que o protesto judicial deve ser utilizado para interrompê-la.

Por outro lado, Alberto Xavier salienta que, “se o fundamento da prescrição é a inércia do credor no que respeita ao exercício de direitos, ela não poderá correr se a exigibilidade do direito se encontra, ela própria, suspensa por força da lei”.<sup>587</sup>

Carlos Guimarães, no mesmo aspecto, observa que “quem não pode tomar a iniciativa de exigir o pagamento de crédito tributário não pode também ficar sujeito a ver o seu direito de ação prescrever”.<sup>588</sup>

Eurico de Santi esclarece ainda que se a suspensão se der em momento anterior ao vencimento do prazo para pagamento do crédito, desloca o *dies a quo* do prazo prescricional para o momento da supressão da causa suspensiva.<sup>589</sup> No mesmo sentido é a jurisprudência do STJ.<sup>590</sup>

E esta, consoante já manifestado no início deste capítulo, é a posição aqui também acolhida, especialmente em função da premissa firmada de que para que a

<sup>584</sup> Conclusão obtida no item 3.6.

<sup>585</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, *op. cit.*, p. 31-37.

<sup>586</sup> VIEIRA, Maria Leonor Leite. **A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário**, *op. cit.*, p. 83.

<sup>587</sup> XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 292.

<sup>588</sup> GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Prescrição e Decadência em Direito Tributário, *op. cit.*, p. 69. No mesmo sentido, Bernardo Ribeiro de Moraes (A Decadência e a Prescrição Diante do Crédito Tributário. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Decadência e Prescrição**. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 13. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1976. p. 52), Fábio Fanucchi (Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 129), Christine Mendonça (Decadência e Prescrição em Matéria Tributária, *op. cit.*, p. 669) e Selma Ciminelli (Contribuições Previdenciárias – Prescrição e Decadência – o Entendimento do STF – uma Questão de Princípios. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 159, p. 125, dez. 2008).

<sup>589</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2. ed., *op. cit.*, p. 229.

<sup>590</sup> REsp. 1050686/DF, 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, DJe de 15.12.2008; AgRg no REsp. 627385/RS, 2ª Turma, Relator Ministro Herman Benjamin, DJe de 27.03.2009.

Fazenda possa exercer o seu direito de cobrar o crédito tributário, este deve estar dotado de exigibilidade, sem a qual a Fazenda não poderá promover a sua execução. Em não havendo direito a ser exercido (cobrança do crédito), também não pode ser considerada inerte, condições que, como já dito no item anterior, são fundamentais para o fluxo da prescrição.

É oportuno memorar também que removida a causa suspensiva, a contagem do prazo volta a correr de onde parou. Assim, se, por exemplo, até a data da concessão de uma liminar em Mandado de Segurança tiver passado 3 (três) anos da data da constituição definitiva do crédito tributário, em sendo aquela revogada, a Fazenda terá mais 2 (dois) anos contados a partir da data da decisão de revogação para propor a execução fiscal.

Já no caso de haver uma das causas suspensivas antes mesmo de iniciar o prazo, o seu efeito será de impedir o início deste, o qual só ocorrerá quando do eventual afastamento do motivo de suspensão da exigibilidade.

Destarte, conclui-se que ocorrendo umas das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previstas no artigo 151 do CTN, a contagem do prazo prescricional já em curso também restará suspensa, só voltando a fluir quando da eliminação do aludido obstáculo. E, em caso de o prazo prescricional ainda não tiver tido início, este restará impedido até que se cesse a eventual causa suspensiva.

## 5.4 PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

### 5.4.1 Executivo Fiscal

Nos termos propostos por Ernesto Toniolo “a expressão *intercorrente* é empregada em execução fiscal para designar a situação na qual a prescrição, anteriormente interrompida, volta a correr no curso do processo, nele completando o fluxo de seu prazo”.<sup>591</sup> Diz ainda que “trata-se da mesma prescrição prevista no CTN, [...] que pode voltar a fluir no curso da execução fiscal, geralmente em virtude da

---

<sup>591</sup> TONIOLO, Ernesto José. **A Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal**, *op. cit.*, p. 102.

inércia do exeqüente em fazer uso, durante o processo de execução, dos poderes, das faculdades e dos deveres inerentes ao exercício do direito de ação”.<sup>592</sup>

De acordo com o já analisado § 4º do artigo 40 da Lei 6.830/80, incluído pela Lei 11.051/04, é possível o reconhecimento de ofício da prescrição intercorrente, o que a princípio afastaria dúvidas a respeito da existência desta. Todavia, uma vez que a prescrição tributária é matéria reservada à lei complementar, tem-se que tal dispositivo não é competente para disciplinar o assunto, fazendo-se, por isso, necessária a análise das regras do CTN para se chegar a uma conclusão a respeito da possibilidade ou não de haver prescrição intercorrente.

Eurico Diniz julga não haver prescrição intercorrente, sob a justificativa de que “a prescrição extingue o direito de ação, e não o processo, que decorre do exercício do direito de ação”. Diz também o autor que “o processo executivo fiscal não pode ser extinto pela omissão do Fisco, pois é movido por impulso oficial do juiz”.<sup>593</sup> Questiona ainda: “para que continuar o curso de prazo extintivo do direito de ação se esta já foi exercida?”<sup>594</sup>

Em contrapartida, Renato Becho<sup>595</sup>, Fernando Dias<sup>596</sup> e Toniolo<sup>597</sup> admitem a prescrição intercorrente, compreendendo que a propositura da ação não é a única obrigação do credor, devendo este também zelar pelo seu andamento, tomando as medidas cabíveis para tanto, na busca da satisfação de seu crédito. No que se refere ao impulso oficial mencionado por Diniz, Becho esclarece que “refere-se aos ritos internos, não atingindo uma parcela considerável de atos”.<sup>598</sup>

Toniolo observa ademais que, embora exercido o direito com o ajuizamento da execução, esta, por suas peculiaridades, pode estender-se ilimitadamente no tempo. E se esta extensão ilimitada ocorrer, diz o autor, “o devedor e a sociedade estariam expostos aos malefícios decorrentes da prolongada pendência da situação

---

<sup>592</sup> TONIOLO, Ernesto José. **A Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal**, *op. cit.*, p. 103.

<sup>593</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: Do Fato à Norma, da Realidade ao Conceito Jurídico**, *op. cit.*, p. 918.

<sup>594</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2. ed., *op. cit.*, p. 240. No mesmo sentido, Christine Mendonça (Decadência e Prescrição em Matéria Tributária, *op. cit.*, p. 671).

<sup>595</sup> BECHO, Renato Lopes. A Prescrição Intercorrente nos Executivos Fiscais. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, Síntese, n. 53, p. 155, jan./fev. 2007.

<sup>596</sup> DIAS, Fernando Vaz Ribeiro. Prescrição Intercorrente. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, Síntese, n. 53, p. 164, jan./fev. 2007.

<sup>597</sup> TONIOLO, Ernesto José. **A Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal**, *op. cit.*, p. 112.

<sup>598</sup> BECHO, Renato Lopes. A Prescrição Intercorrente nos Executivos Fiscais, *op. cit.*, p. 155.

processual litigiosa”.<sup>599</sup> Acrescenta também que se a Fazenda não exerce os demais poderes, faculdades e deveres de que dispõe ao longo de todo processo, volta-se ao estado de inércia. E nestas circunstâncias, julga o autor, faz-se presente o fundamento da prescrição (necessidade de pôr fim à instabilidade das relações jurídicas), bem como a sua causa eficiente (inércia do suposto titular do direito).<sup>600</sup> Além disso, afirma que “ao contrário de outras formas de interrupção da prescrição, que se consumam em um só ato [...], o ajuizamento da execução diferencia-se por representar processo contínuo”. Por isso, entende que “o período de interrupção poderia durar enquanto durasse o processo (suspensão) ou ser renovado a cada novo ato processual (interrupções sucessivas)”.<sup>601</sup> Com essas ponderações conclui: “o ajuizamento da execução fiscal ‘afasta’ a causa eficiente da prescrição (inércia...), mas não a ‘elimina’ em definitivo”.<sup>602</sup>

O STJ também aceita a existência da prescrição intercorrente. O Excelentíssimo Ministro José Delgado justifica esse posicionamento dizendo que: “Repugnam aos princípios informadores do nosso sistema tributário a prescrição indefinida. Após o decurso de determinado tempo sem promoção da parte interessada, deve-se estabilizar o conflito, pela via da prescrição, impondo segurança jurídica aos litigantes”.<sup>603</sup>

Por outro lado, na hipótese de paralisação do processo por motivos alheios à vontade do credor, Ernesto Toniolo<sup>604</sup> e Margarete Barsani<sup>605</sup> julgam que não será considerada a prescrição intercorrente, fazendo menção à Súmula 106 do STJ que diz que “proposta a ação no prazo fixado para seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça, não justifica o acolhimento da argüição de prescrição ou decadência”.

---

<sup>599</sup> TONIOLO, Ernesto José. **A Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal**, *op. cit.*, p. 112.

<sup>600</sup> *Idem*, p. 129.

<sup>601</sup> *Idem*, p. 115.

<sup>602</sup> *Idem*, p. 129-130. José Eduardo Soares de Melo (**Curso de Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 357-358), também admite a prescrição intercorrente, dizendo que esta “decorre da negligência fazendária em dar prosseguimento aos processos decorrentes de lançamento e exigibilidade tributárias”. Sustenta-a ainda com base nos princípios da moralidade administrativa, eficiência do serviço público, segurança e certeza das relações jurídicas.

<sup>603</sup> AgRg no Ag 966656/MG, 1ª Turma, Relator Ministro José Delgado, DJe 24.04.2008.

<sup>604</sup> TONIOLO, Ernesto José. **A Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal**, *op. cit.*, p. 133.

<sup>605</sup> BARSANI, Margarete Gonçalves. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário: Atualizado de acordo com a Lei Complementar 118/2005**, *op. cit.*, p. 117.

Para se chegar a uma conclusão sobre a possibilidade de haver a prescrição intercorrente, é oportuno lembrar as observações realizadas nos item 5.2, no sentido de que o fundamento da interrupção é o fato de o titular de um direito deixar de permanecer inerte na busca da satisfação deste. É importante memorar também que o fluxo prescricional inicia-se novamente após o ato interruptivo.

Assim, uma vez interrompida a prescrição pela citação (até o advento da LC 118/05) ou pelo despacho que a determina (proferido depois da LC 118/05), o prazo prescricional de 5 (cinco) anos do artigo 174 do CTN, a princípio, pode voltar a fluir de forma imediata.

O retorno do curso da prescrição se justifica porque a simples propositura da execução fiscal não é suficiente para o recebimento do crédito tributário, devendo a Fazenda praticar demais atos processuais até que consiga receber o seu crédito. E até que esta finalidade seja atingida, tem-se que ainda haverá um direito a exercer. E, enquanto este estiver pendente, continuará sujeito ao respectivo prazo prescricional previsto em lei, sob pena de permitir o prolongamento indefinido de relações jurídicas, o que prejudicaria o objetivo da norma prescricional de promover a segurança jurídica por meio da estabilização daquelas (relações jurídicas).

Todavia, se a Fazenda continuar a promover os atos processuais que lhe são imputados para dar continuidade ao processo executivo, não há como a considerar inerte, condição *sine qua non* para a configuração da prescrição.

Portanto, somente quando a Fazenda deixar de realizar qualquer ato processual na busca da satisfação de seu crédito, é que poderá ser considerada inerte, deixando de existir obstáculo ao reinício do prazo prescricional.

Diante do exposto, é possível concluir que a citação ou o despacho que a determina interrompem a prescrição, interrupção esta que deverá se estender enquanto a Fazenda continuar agindo para receber o seu crédito. Verificada a inércia desta, o prazo do artigo 174 do CTN voltará a fluir, de modo que, permanecendo omissa por 5 (cinco) anos contados da data do último ato que manteve a prescrição interrompida, deverá ser reconhecida a prescrição, que neste caso é chamada de “prescrição intercorrente”.

#### 5.4.2 Processo administrativo

No que se refere à possibilidade de prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, Eurico de Santi mantém a sua posição, considerando-a inexistente, por entender que quando há impugnação ou recurso administrativo, fica suspensa a exigibilidade do crédito, impedindo o curso do prazo prescricional.<sup>606</sup>

No mesmo sentido é a opinião de Celso Feitosa, sob a justificativa de que “só quem ataca é que pode ‘dormir’, e por isso sofrer as conseqüências de sua inércia”. Para ele “a prescrição intercorrente, como instituto que penaliza quem tem o direito à ação, não pode ser aplicada contra o Fisco, em sede de trâmite processual administrativo, quando instaurada a lide pela resistência do sujeito passivo”.<sup>607</sup>

No âmbito jurisprudencial, o Superior Tribunal de Justiça<sup>608</sup> e o Conselho de Contribuintes Federal<sup>609</sup> também não admitem a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. O principal fundamento utilizado pelos julgadores é o fato de haver a suspensão da exigibilidade e a conseqüente suspensão da prescrição no curso do processo administrativo.

Fábio Fanucchi expressa pensamento contrário, sustentando que “mesmo essa causa, tipicamente suspensiva, não deve ser concedida sem certas cautelas, evitando abusos por parte da entidade tributante”.<sup>610</sup> Para ele, “no processo administrativo tributário, deverá ser admitida, embora a suspensão do prazo, a

<sup>606</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: Do Fato à Norma, da Realidade ao Conceito Jurídico**, *op. cit.*, p. 918. No mesmo sentido é a opinião de Margarete Barsani (**Decadência e Prescrição no Direito Tributário: Atualizado de acordo com a Lei Complementar 118/2005**, *op. cit.*, p. 120, Leonardo de Faria Galiano (Decadência e Prescrição. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Decadência e Prescrição. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 468*) e de Daniel Maya (**Decadência e Prescrição das Contribuições Sociais para a Seguridade Social**, *op. cit.*, p. 262).

<sup>607</sup> FEITOSA, Celso Alves. A Questão da “Prescrição Intercorrente” no Processo Administrativo Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 94, p. 19-20, jul. 2003.

<sup>608</sup> REsp. 706175/RS, 1ª Turma, Relatora Ministra Denise Arruda, DJ 10.09.2007; REsp. 784353/RS, 1ª Turma, Relatora Ministra Denise Arruda, DJe de 24.04.2008; REsp 651198/RS, 2ª Turma, Relator Ministro Herman Benjamin, DJe de 30.09.2008; REsp. 1006027/RS, 1ª Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJe de 04.02.2009.

<sup>609</sup> O 1º Conselho emitiu a Súmula 11 e o 2º Conselho a Súmula 7, ambas com a mesma redação: “Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal”. Estas súmulas também vêm sendo aplicadas pelo 3º Conselho, como se verifica do julgamento do Recurso 130777, Processo **10830.001146/97-13, Acórdão 303-35120, Relator Nilton Luiz Bartoli, julgado em 27.02.2008.**

<sup>610</sup> FANUCCHI, Fábio. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 125.



prescrição intercorrente, isto é, o cômputo do prazo de prescrição nos casos e nos instantes em que a autoridade julgadora extravase limites de tempos fixados para os atos processuais”.<sup>611</sup>

Hugo de Brito Machado Segundo também entende que muito embora a impugnação suspenda a exigibilidade do crédito e, conseqüentemente, do curso da prescrição, “se o Fisco abandona o processo por mais de cinco anos, já não se pode dizer que é o simples oferecimento de uma impugnação que o está impedindo de propor a execução fiscal: é abandono do processo [...] sendo plenamente cabível [...] prescrição intercorrente”.<sup>612</sup>

Da mesma forma, Eduardo Domingos Bottallo diz que “não pode deixar de ser levado em conta, para o correto enfoque da questão, que é da Administração o dever de promover de ofício a impulsão do processo administrativo”.<sup>613</sup> Propõe ainda o autor que o termo *a quo* do prazo de prescrição intercorrente deve ser aquele em que “o ato de movimentação processual que, ausente qualquer empecilho, poder ser praticado, e não o foi”.<sup>614</sup> Por fim, Bottallo faz menção à Emenda Constitucional 45/04 que inseriu o inciso LXXVIII no artigo 5º, prevendo que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que a garantam a celeridade de sua tramitação”.

Além da questão da suspensão da exigibilidade analisada pelos autores supra, importa destacar a ausência de previsão em instrumento legal adequado de qualquer prazo para a conclusão do processo administrativo. Atualmente, o artigo 24 da Lei 11.457/07 estabelece que “é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”. Todavia, trata-se de uma lei ordinária, o que provoca a reflexão sobre a necessidade de tal prazo ter sido fixado por meio de lei complementar, nos termos do artigo 146, III, “b”, da CF/88.

---

<sup>611</sup> FANUCCHI, Fábio. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 125-126.

<sup>612</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 2. ed., *op. cit.*, p. 225-226, e Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 330.

<sup>613</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. Súmulas Obrigatórias do Primeiro Conselho de Contribuintes e Direitos dos Administrados. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10, p. 73.

<sup>614</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. Súmulas Obrigatórias do Primeiro Conselho de Contribuintes e Direitos dos Administrados, *op. cit.*, p. 74.

Antes da edição da referida lei, a doutrina se dividia entre aqueles que entendiam ser necessária a fixação legal de um prazo para que se pudesse admitir a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal (Ricardo Lobo Torres<sup>615</sup> e Vittorio Cassone<sup>616</sup>) e aqueles, que serão adiante citados, que justificavam a sua admissão mesmo diante da omissão legislativa a respeito. Fábio Fanucchi justifica a prescrição intercorrente dizendo que:

É de ver que os prazos administrativos devem ser cumpridos com o maior rigor, maior mesmo que os judiciais, visto como no processo administrativo a Fazenda é parte e juiz a um só tempo e se o processo tarda por culpa do juiz-parte, ela, Fazenda, deve ser atingida pelos efeitos da prescrição.

Diante dessa necessidade de decisões céleres, para que a prescrição não produza seus efeitos com rapidez após o lançamento e enquanto pendente de apreciação o ato, e nem fique o prazo prescricional em suspenso *ad eternum*, é legítima a aplicação de prazos processuais estranhos ao direito tributário, diante do silêncio da lei do processo administrativo, a respeito de prazos para prática de atos no seio desse mesmo processo.<sup>617</sup>

Marcos Rogério Lyrio Pimenta<sup>618</sup> procura contornar a omissão por meio da utilização da analogia prevista no artigo 108, I, do CTN, o que permitiria a aplicação do artigo 174 do CTN e do artigo 5º do Decreto 20.910/32, que determina que:

**Art. 5º.** Não tem efeito de suspender a prescrição a demora do titular do direito ou do crédito ou do seu representante em prestar os esclarecimentos que lhe forem reclamados ou o fato de não promover o andamento do feito judicial ou do processo administrativo durante os prazos respectivamente estabelecidos para a extinção do seu direito à ação ou reclamação.

O autor supracitado faz alusão ao princípio da igualdade processual para concluir que “se a negligência do contribuinte [...] não suspende o seu prazo de acionar a Administração, do mesmo modo, pensamos que a desídia do Fisco em decidir o processo administrativo tributário, também, não deve sustar o seu prazo de

---

<sup>615</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 60.

<sup>616</sup> CASSONE, Vittorio. O Lançamento Tributário e a Decadência. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 457-458, e Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 219.

<sup>617</sup> FANUCCHI, Fábio. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 126.

<sup>618</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A Prescrição Intercorrente no Processo Administrativo Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 71, p. 122, ago. 2001.

cobrança”. Pimenta sustenta ainda sua posição nos princípios: “(i) da prescritibilidade das relações jurídicas; (ii) da oficialidade; (iii) da segurança jurídica; (iv) do direito de petição e (v) da eficiência do serviço público”.<sup>619</sup> Com relação à oficialidade, esclarece que “compete à Administração Pública assegurar o curso regular do processo administrativo tributário até a sua decisão final”.<sup>620</sup> Já quanto ao direito de petição e eficiência do serviço público, manifesta-se no sentido de que a Administração deve fornecer uma resposta célere e satisfatória à pretensão do particular.<sup>621</sup>

Carlos Guimarães, por sua vez, salienta que a paralisação do processo administrativo sem razão que a justifique implica em inércia do credor, devendo, portanto, correr o prazo prescricional (prescrição intercorrente). Todavia, quando o processo está na dependência de julgamento pelo Conselho de Contribuintes, o autor entende não ser aplicável, pois a movimentação do processo não estaria mais nas mãos do credor, não podendo mais ser responsabilizado pela paralisação.<sup>622</sup>

Fátima de Souza diz que “embora a lei não preveja, no processo administrativo tributário, a prescrição intercorrente, os arts. 40 da Lei 6.830/80, 174 e 155, parágrafo único, do CTN, 37 e 5º, *caput* e LXXXVIII, da CF, podem fundamentar o seu reconhecimento”.<sup>623</sup>

Jorge de Oliveira Vargas sustenta que com base na garantia constitucional de um processo com duração razoável (art. 5º, LXXVIII, da CF/88) é possível afirmar que “a paralisação injustificada do processo administrativo tributário, por tempo superior a cinco anos, configura outra modalidade de prescrição intercorrente”.<sup>624</sup>

<sup>619</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A Prescrição Intercorrente no Processo Administrativo Tributário, *op. cit.*, p. 122-126.

<sup>620</sup> *Idem*, p. 126.

<sup>621</sup> *Idem*, p. 126. Marilene Rodrigues (Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 178-180) e André Costa-Corrêa (Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 287-289) também defendem posição semelhante. DJalma Bittar (Prescrição Intercorrente em Processo Administrativo de Consolidação do Crédito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 72, p. 18-22, set. 2001), reconhecendo a necessidade de haver norma que permita a introdução da prescrição intercorrente no sistema jurídico, indicava a aplicação dos artigos 173 e 179 do Código Civil de 1916, que estabeleciam respectivamente que “na sistemática do Código não existe ação imprescritível”, e que “a prescrição interrompida recomeça a correr da data do ato que a interrompeu, ou do último do processo para a interromper”.

<sup>622</sup> GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Prescrição e Decadência em Direito Tributário, *op. cit.*, p. 69.

<sup>623</sup> SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 141. A autora menciona o inciso LXXXVIII do artigo 5º, quando na verdade é o inciso LXXVIII.

<sup>624</sup> VARGAS, Jorge de Oliveira. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 442. Em sentido semelhante é a opinião de Octavio Fischer

Com a promulgação da mencionada Lei 11.457/07, Hugo de Brito Machado, entendeu que o problema de falta de previsão legislativa de prazo para que a Fazenda conclua o processo administrativo restou resolvido. Na visão do autor, a aludida lei estabelece que a Fazenda tem o prazo de 360 (trezentos e sessenta dias) para proferir “cada uma das decisões que se façam necessárias no curso do procedimento administrativo”.<sup>625</sup> Todavia, julga que se trata de um prazo decadencial, por considerá-lo como o tempo para a Fazenda fazer o acertamento tributário.<sup>626</sup> Esclarece, por fim, que não haveria necessidade de tal prazo ter sido fixado em lei complementar, por se tratar de norma de procedimento administrativo.<sup>627</sup>

José Hable, por outro lado, observa que a referida Lei 11.457/07 não prevê qual é o efeito decorrente do descumprimento do prazo indicado, concluindo não ser possível gerar a extinção do processo, tendo em vista a ausência de previsão legal nesse sentido.<sup>628</sup> Sérgio Rocha, da mesma forma, considera necessária a regulamentação das conseqüências pelo descumprimento do referido prazo.<sup>629</sup>

Aqui é oportuno fazer menção a recente julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal a respeito da constitucionalidade de lei estadual em sentido semelhante. Trata-se da ADIN 124-8, que analisou a constitucionalidade do artigo 16, § 4º, da Constituição Estadual de Santa Catarina, bem como do artigo 4º do respectivo Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que assim estabeleciam:

#### Constituição Estadual

**Art. 16.** Os atos da administração pública de qualquer dos Poderes do Estado obedecerão aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade.

[...]

---

(Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 431). Embora o autor critique a utilização das expressões decadência ou prescrição intercorrente, concorda que deve ser garantido ao sujeito passivo tributário um processo com duração razoável, nos termos do artigo 5º, LXXVIII, da CF/88, não devendo se estender por mais de 5 (cinco) anos, sob pena de extinção do crédito tributário.

<sup>625</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Decadência do Direito de constituir o Crédito Tributário em Face da Inocorrência de Decisão Tempestiva da Autoridade Administrativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 163, p. 60, abr. 2009.

<sup>626</sup> *Idem*, p. 61.

<sup>627</sup> *Idem*, p. 63.

<sup>628</sup> HABLE, José. A razoável duração do processo no âmbito judicial e administrativo. **Jus Navegandi**. Disponível em: <<http://www.jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=12560>>. Acesso em: 18 maio 2009.

<sup>629</sup> ROCHA, Sérgio André. Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 142, p. 80, jul. 2007.

**§ 4º** A lei fixará prazo para o proferimento da decisão final no processo contencioso administrativo-tributário, sob pena de seu arquivamento e da impossibilidade de revisão ou renovação do lançamento tributário sobre o mesmo fato gerador.

[...]

#### **ADCT**

**Art. 4º.** Enquanto não promulgada a lei prevista no art. 16, § 4º, da Constituição, o prazo nele referido é fixado em doze meses, e sem seis meses para os processos em tramitação, descontado o período necessário a realização de diligências motivadas.

Entendeu aquela Corte que a determinação do arquivamento do processo administrativo equivale à extinção do crédito tributário. E por considerar que esta é causada pela inércia da autoridade fiscal, concluiu que se tratava de uma espécie de “decadência intercorrente”. Justamente em razão disso, a maioria dos Ministros do Tribunal Supremo decidiu pela inconstitucionalidade da regra, sob o fundamento de que, muito embora o processo administrativo fiscal não deva durar indefinidamente em função do princípio da segurança jurídica, norma cuja consequência seja a decadência tributária deve ser veiculada por meio de lei complementar.

Levando-se em conta todas as ponderações supra e as premissas firmadas no curso deste estudo, infelizmente parece temerário, ao menos em nível teórico, afirmar a existência da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Infelizmente porque o ideal, especialmente diante do princípio da segurança jurídica, seria que a Fazenda tivesse um limite temporal para concluir os aludidos processos administrativos, sob pena de extinção de seu direito ao crédito tributário.

Mas a dificuldade de se defender seguramente a prescrição intercorrente administrativa está na ausência de previsão legal. Apesar de não faltarem princípios e garantias constitucionais que a justifiquem, o princípio da legalidade aqui não pode ser afastado, até mesmo para se preservar a própria certeza e a segurança jurídica. Da mesma forma que uma obrigação tributária só pode ser instituída por lei, a sua extinção também só deve se dar se houver previsão legal assim determinando. Caso contrário abrir-se-ia margem à subjetividade e conseqüentemente à incerteza e à insegurança segurança, não se coadunando com os próprios fundamentos da prescrição.<sup>630</sup>

---

<sup>630</sup> Aqui se fala em nível teórico porque não se afasta a hipótese de em certos casos concretos, em que a inércia da Fazenda tiver sido extrema (como, por exemplo, deixar um processo administrativo sem andamento por 10 anos), o julgador da causa entenda pela extinção do crédito tributário com base em princípios e garantias constitucionais, especialmente o da própria

Quanto ao artigo 24 da Lei 11.457/07, além de não prescrever a consequência ao desrespeito do prazo ali estipulado, ainda que se interprete que o efeito seria a extinção do crédito tributário (pela decadência ou pela prescrição), trata-se de instrumento legal impróprio para regular a matéria, nos termos do art. 146, III, “b”, da CF/88.<sup>631</sup>

Não é demais esclarecer que a diferença de conclusão aqui chegada em relação à obtida no item *supra*, referente à prescrição intercorrente no processo executivo fiscal, se dá em função de que naquele está-se diante de uma situação de interrupção do prazo prescricional, o que permite o seu posterior reinício mesmo no curso do processo, quando não houver outro obstáculo para tanto. Já no processo administrativo fiscal o caso é de suspensão, a qual só admite o reinício do prazo após cessada a sua causa, que aqui seria justamente com o término do processo administrativo.

Diante do exposto, o que se conclui é que em face da constatação de abusos e negligência por parte da Administração Pública em dar andamento ao processo administrativo fiscal (relatados pelos autores *supra* estudados), deve o legislador complementar reconhecer a existência e fixar prazo da prescrição intercorrente administrativa, possibilitando assim a efetivação dos princípios da segurança jurídica e legalidade, bem como a garantia de razoável duração do processo. Todavia, enquanto não houver disposição legal nesse sentido, não será possível afirmar que a prescrição intercorrente poderá ser reconhecida sempre que um processo administrativo fiscal perdurar por mais de 5 (cinco) anos.

---

segurança jurídica, da moralidade e eficiência administrativa, bem como da garantia da duração razoável do processo. Mas dizer categoricamente, em nível teórico, que em qualquer caso que o processo demore mais de cinco anos para ser resolvido ocorrerá a prescrição intercorrente, sem previsão legal nesse sentido, não parece possível.

<sup>631</sup> De qualquer forma, é importante salientar que a lei é válida, ao menos, para eventuais apurações de responsabilidade disciplinar dos servidores públicos que descumprirem o prazo nela estipulado, nos termos das legislações próprias. Nesse sentido também é a opinião de José Hable (A razoável duração do processo no âmbito judicial e administrativo, *op. cit.*).

## 6 DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO DO DIREITO DO SUJEITO PASSIVO

Consoante já exposto no item 2.5, toda vez que o sujeito passivo recolher indevidamente valor a título de tributo, seja em função da incorreta aplicação da lei ou da própria inconstitucionalidade desta, terá direito à sua restituição. Também já foi visto que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 165, reconhece expressamente este direito nas situações em que: (i) for cobrado ou efetuado espontaneamente pagamento indevido, ou maior que o devido, em face da legislação tributária aplicável ou das circunstâncias materiais do fato tributado; (ii) houver erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do tributo ou na elaboração de qualquer documento relativo ao pagamento; (iii) houver reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Tal direito à repetição de indébito pode ser exercido, tanto pela via administrativa como judicial, dentro do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, previsto no artigo 168 do CTN, que assim dispõe:

**Art. 168.** O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, 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.

E na hipótese de o sujeito passivo optar em fazer o pedido administrativo de restituição e este lhe for negado, o artigo 169 do CTN fixa prazo prescricional de 2 (dois) anos para se ajuizar ação anulatória da decisão administrativa, nos seguintes termos:

**Art. 169.** Prescreve em 2 (dois) anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

**Parágrafo único.** O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.

Feitas estas observações iniciais, cabe agora analisar as hipóteses normativas e conseqüências oriundas dos dispositivos legais mencionados.

## 6.1 NORMA DECADENCIAL DO INCISO I DO ARTIGO 168 DO CTN

O inciso I do artigo 168 do CTN dispõe que, nos casos dos incisos I e II do artigo 165, o prazo para se pleitear a restituição do indébito é de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário. Tanto no inciso I, como no inciso II do artigo 165, são descritas situações em que houve incorreta aplicação da lei tributária.<sup>632</sup> Mas o essencial para a construção da norma decadencial a partir do inciso I do artigo 168 do CTN é definir quando se dá a mencionada extinção do crédito tributário.

Dentre as formas de extinção do crédito prescritas no artigo 156 do CTN<sup>633</sup>, cabe aqui mencionar o “pagamento” (inciso I) e o “pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º” (inciso VII).

Com relação aos tributos lançados de ofício e por declaração, não há dúvida de que o crédito se extingue com o pagamento de que trata o inciso I, do artigo 156 supracitado. Entretanto, quanto aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, cabe questionar se a extinção do crédito ocorre com o chamado *pagamento antecipado*, ou com a sua posterior *homologação*. E este debate

---

<sup>632</sup> BRASIL, **Código Tributário Nacional**: Art. 165: O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento.

<sup>633</sup> BRASIL, **Código Tributário Nacional**: Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado; XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (*Incluído pela LCP 104, de 10.01.2001*) Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.



permanece mesmo após a edição da Lei Complementar 118/05, cujo artigo 3º determina que:

**Art. 3º.** Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei n.º 5.272, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado que trata o § 1º do art. 150 da referida lei.

Para um melhor esclarecimento da matéria, oportuno aqui fazer primeiro a exposição das opiniões doutrinárias e jurisprudenciais antes da entrada em vigor da aludida LC 118/05, para depois se analisar a validade e efeitos desta.

### 6.1.1 Interpretação do artigo 168, I, do CTN antes da LC 118/05

Mesmo antes da edição da mencionada Lei Complementar 118/05, Ives Gandra da Silva Martins<sup>634</sup>, Alberto Xavier<sup>635</sup>, Paulo Roberto Lyrio Pimenta<sup>636</sup>, Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>637</sup>, Luciano Amaro<sup>638</sup> e Christine Mendonça<sup>639</sup> já entendiam que a extinção do crédito tributário e o conseqüente início do aludido prazo para o pleito da repetição do indébito se dá com o *pagamento antecipado*.

De Santi sustenta seu posicionamento dizendo que o “*pagamento antecipado* não corresponde a pagamento provisório à espera de seus efeitos extintivos, mas de pagamento que ocorre *antes* do prévio exame da autoridade administrativa”.<sup>640</sup>

Luciano Amaro, em sentido semelhante, justifica a extinção do crédito desde a data do *pagamento* por julgar que este não é “antecipado”, pois no seu entender

<sup>634</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Repetição do Indébito, *op. cit.*, p. 178.

<sup>635</sup> XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 110.

<sup>636</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 161.

<sup>637</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 254-255.

<sup>638</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 427.

<sup>639</sup> MENDONÇA, Christine. Decadência e Prescrição em Matéria Tributária, *op. cit.*, p. 673.

<sup>640</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 254.

“antecipar’ seria pagar antes do momento em que seria devido. Mas o pagamento, no caso, é devido na data que a lei determinar”.<sup>641</sup>

Em contrapartida, Marcelo de Cerqueira compreende que: “[...] a teor do art. 156, VII, do CTN, nos tributos sujeitos ao ato de auto-imposição tributária, o pagamento [...] somente se completa com o *factum* da homologação expressa ou tácita”. Para ele, “o denominado pagamento antecipado indevido não é por si só suficiente para extinguir a obrigação tributária intranormativa (crédito tributário) e fazer fluírem os prazos de decadência e de prescrição”.<sup>642</sup>

Paulo de Barros Carvalho, no mesmo aspecto, ensina que se a homologação fosse dispensável para a extinção do crédito, o *pagamento antecipado* estaria equiparado “em tudo e por tudo, com o pagamento que nominamos em ‘acepção estrita’, previsto no inciso I do art. 156 do CTN, remanescendo o ato de homologação como algo absolutamente sem sentido”. Para o Professor, “o direito que vigora no Brasil, por disposição explícita, quer mais, exigindo que esse ato praticado pelo contribuinte seja homologado pela Administração pública de maneira expressa ou tácita, para que o crédito desapareça”.<sup>643</sup>

José Roberto Vieira, em voto proferido no Conselho de Contribuintes Federal, ressalta que é um pecado imperdoável estabelecer a equivalência entre o pagamento do artigo 156, I, e o pagamento antecipado do artigo 150, esclarecendo que:

De fato, no pagamento em sentido estrito (art. 156, I) temos um ato que já é, por si só, apto a gerar o efeito de extinção do crédito tributário; enquanto no pagamento antecipado (art. 150) deparamos a existência de um procedimento, uma série de pelo menos dois atos, em que só com a superveniência do último deles, a homologação, é que surge a aptidão para gerar aquele mesmo efeito de extinção do crédito tributário. Por essa razão é que o artigo 156 tratou dele num inciso diverso, o VII, estabelecendo que “Extinguem o crédito tributário [...] o pagamento antecipado e a homologação do lançamento [...]” [...] Atente-se, em termos lógicos, para o conjuntor “e” utilizado, em termos gramaticais, igualmente, para a conjunção aditiva “e” utilizada.<sup>644</sup>

<sup>641</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed., 2005, *op. cit.*, p. 427.

<sup>642</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do Indébito Tributário**, *op. cit.*, p. 365.

<sup>643</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Lançamento por homologação – Decadência e Pedido de Restituição. **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 3, p. 71, 1ª quin. fev. 1997.

<sup>644</sup> Recurso 121974; Processo 13808.004678/00-37; data do julgamento: 29.01.2003.

Não era diferente o pensamento de Hugo de Brito Machado<sup>645</sup>, de Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>646</sup>, de Dalton Dallazem<sup>647</sup> e de Robson Maia Lins<sup>648</sup>, sendo esta também a tese que vinha sendo adotada de forma pacífica pelo Superior Tribunal de Justiça há mais de 10 (dez) anos.<sup>649</sup>

Este último posicionamento é o que se revela mais acertado, pois, como muito bem observado pelos autores supra, o artigo 156 trata de forma diferente o pagamento oriundo de lançamento de ofício ou por declaração daquele “pagamento antecipado” de tributo sujeito ao lançamento por homologação. Isto porque no inciso I menciona somente “pagamento” como forma extintiva do crédito tributário, enquanto que no inciso VII fala em “pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º”. Ora, se as duas espécies de pagamento significassem a mesma coisa, não haveria razão para tratá-las de forma expressa e especificadamente diferente. E como salienta Vieira, deve-se atentar para a conjunção aditiva “e” utilizada” no supracitado inciso VII, o que evidencia que não basta o pagamento para que se dê a extinção do crédito tributário, mas sim o pagamento “e” a homologação.

Acrescente-se a isso o fato de o § 1º do artigo 150 do CTN dispor que: “o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento”. Da mesma forma que o dispositivo analisado acima, se bastasse o pagamento para extinguir o crédito tributário, não haveria razão da locução “sob condição resolutória”. Esta revela que a homologação é condição *sine qua non* para que ocorra a extinção do crédito.

Verifique-se ainda que o § 4º do artigo 150 do CTN reza que o crédito será *definitivamente extinto* se a Fazenda deixar passar o prazo para efetuar a homologação do pagamento. Ora, se a extinção se desse em momento anterior à homologação ou ao decurso do prazo para tanto, esta disposição legal também perderia totalmente o sentido.

---

<sup>645</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 11. ed., 2001, *op. cit.*, p. 184.

<sup>646</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Liminares e Depósitos antes do Lançamento por Homologação: Decadência e Prescrição**, *op. cit.*, p. 43.

<sup>647</sup> DALLAZEM, Dalton Luiz. O Código Civil de 2002 e o prazo para pleitear a Repetição do Indébito Tributário, *op. cit.*, p. 345.

<sup>648</sup> LINS, Robson Maia. **Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária: Decadência e Prescrição**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 111.

<sup>649</sup> REsp. 44221, 2ª Turma; Relator Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, DJ de 23.05.1994; REsp. 478514, 1ª Turma, Relator Ministro José Delgado, DJ de 03.05.2005.

Com efeito, uma vez verificado que a extinção do crédito referente a tributo sujeito ao lançamento por homologação só ocorre quando da homologação ou do decurso do prazo para tanto, tem-se que esta é a data que marcará o termo *a quo* do prazo prescricional de 5 (cinco) anos fixado pelo inciso I do artigo 168 do CTN.

Portanto, da análise conjunta dos artigos 168, inciso I, 156, incisos I e VII, e 150, §§ 1º e 4º, é possível construir a seguinte norma: *HIPÓTESE* – dado o fato de o sujeito passivo não exercer o direito de pleitear (administrativa ou judicialmente) a repetição do indébito durante 5 (cinco) anos, a contar da homologação expressa ou do decurso do prazo para tanto (“homologação tácita”); deve ser o *CONSEQÜENTE* – a extinção do direito à restituição do que foi pago indevidamente.

### **6.1.2 Interpretação do artigo 168, I, do CTN depois da LC 118/05**

Mesmo havendo entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça há mais de 10 anos no sentido exposto acima, em 09.02.2005, foi publicada a já mencionada Lei Complementar 118, que, a pretexto de interpretar o artigo 168, I, do CTN, por meio de seu artigo 3º, pretende determinar que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a extinção do crédito se dará no momento do pagamento e não da homologação tácita ou expressa. Assim, segundo este dispositivo, o início da contagem do prazo se daria na data do pagamento que se pretende restituir.

Define ainda o artigo 4º da LC 118/05 que: “Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após a sua publicação, observado, quanto ao artigo 3º, o disposto no artigo 106, inciso I, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”, almejando, assim, a aplicação retroativa da referida “interpretação”.

### 6.1.2.1 Da inaplicabilidade retroativa do artigo 3º da LC 118/05

Como dito, o legislador pretendeu atribuir ao artigo 3º da LC 118/05 a característica de norma interpretativa, remetendo-se, no artigo 4º, ao inciso I do artigo 106 do CTN, para que tal “interpretação” fosse aplicada retroativamente.

O inciso I do artigo 106 do CTN reza que: “a lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados”.

Entretanto, apesar do que dispõe o artigo 106 do CTN, cumpre investigar a possibilidade de haver leis interpretativas no nosso sistema jurídico, bem como, se poderiam ser aplicadas de forma retroativa.

#### 6.1.2.1.1 As chamadas leis interpretativas e o ordenamento jurídico brasileiro

O Supremo Tribunal Federal já expressou entendimento favorável à admissibilidade de leis interpretativas retroativas, desde que fiquem preservados o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito. É o que se pode depreender do julgamento da Medida Cautelar em Ação Direita de Inconstitucionalidade n.º 605, realizado em 23 de outubro de 2003, sob o relato do Ministro Celso de Mello:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – MEDIDA PROVISÓRIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO – LEIS INTERPRETATIVAS – A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA – PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE – CARÁTER RELATIVO – LEIS INTERPRETATIVAS E APLICAÇÃO RETROATIVA – REITERAÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA SOBRE MATÉRIA APRECIADA E REJEITADA PELO CONGRESSO NACIONAL – PLAUSIBILIDADE JURÍDICA – AUSÊNCIA DO “PERICULUM IN MORA” – INDEFERIMENTO DA CAUTELAR.

– É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica.

– As leis interpretativas - desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder.

– Mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e a interpretação dos juizes e tribunais. não se revelam, assim, espécies normativas imunes ao controle jurisdicional.

[...]

– O princípio da irretroatividade “somente” condiciona a atividade jurídica do Estado nas hipóteses expressamente previstas pela Constituição, em ordem a inibir a ação do poder público eventualmente configuradora de restrição gravosa (a) ao “status libertatis” da pessoa (CF, art. 5. XI), (b) ao “status subjectionais” do contribuinte em matéria tributaria (CF, art. 150, III, “a”) e (c) a “segurança” jurídica no domínio das relações sociais (CF, art. 5., XXXVI).

– Na medida em que a retroprojeção normativa da lei “não” gere e “nem” produza os gravames referidos, nada impede que o estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo.

– As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem, “ordinariamente”, dispor para o futuro. o sistema jurídico-constitucional brasileiro, contudo, “não” assentou, como postulado absoluto, incondicional e interrogável, o princípio da irretroatividade.

– A questão da retroatividade das leis interpretativas.

Por outro lado, no âmbito doutrinário, Carlos Maximiliano ensina que a chamada interpretação autêntica<sup>650</sup> arranha o princípio de Montesquieu da separação dos poderes, defendendo que, nos casos em que a lei é obscura ou imprecisa, outra deve ser feita:

O ideal do Direito, como de toda ciência, é a certeza, embora relativa; pois bem, a forma autêntica de exegese oferece um grave inconveniente – a sua constitucionalidade posta em dúvida por escritores de grande prestígio. Ela positivamente arranha o princípio de Montesquieu; ao Congresso incumbe fazer as leis; ao aplicador (Executivo e Judiciário) – interpretá-las. A exegese autêntica transforma o legislador em juiz; aquele toma conhecimento de casos concretos e procura resolvê-los por meio de uma interpretação geral.

Amplifica-se, deste modo, a autoridade da legislatura, num regime de freios e contrapesos; revela-se desamor pelo dogma da divisão dos poderes, pedra angular das instituições vigentes.

Em resumo: se a lei tem defeitos de forma, é obscura, imprecisa, faça-se outra com o caráter franco de disposição nova. Evite-se o expediente perigoso e retrógrado, a exegese por via de autoridade, irretorquível, obrigatória para os próprios juizes; não tem mais razão

<sup>650</sup> MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 71: “Denomina-se autêntica a interpretação, quando emanada do próprio poder que a fez o ato cujo sentido e alcance ela declara”.

de ser; coube-lhe um papel preponderante outrora, evanescente hoje.<sup>651</sup>

No mesmo aspecto, Carlos Velloso julga não ser admissível lei interpretativa na ordem jurídica brasileira, por entender que “quem interpreta lei, em caráter definitivo, é o Poder Judiciário. O legislador não interpreta a lei definitivamente, mesmo porque, promulgada a lei, o que vale é a *mens legis*. A *mens legislatoris* é de pouca valia”.<sup>652</sup>

Também não é diferente a opinião de Roque Carrazza, para quem as leis interpretativas não existem, salientando que a “função de interpretar as leis é cometida a seus aplicadores, basicamente ao Poder Judiciário, que aplica as leis aos casos concretos submetidos à sua apreciação, definitivamente e com força institucional”. O autor faz menção ainda à Ravà para dizer que “o acolhimento das chamadas ‘leis interpretativas’ cria um círculo vicioso, uma vez que elas também devem ser interpretadas. Isto fatalmente acabaria por acarretar uma série infinita de interpretações”.<sup>653</sup>

Paulo de Barros Carvalho admite a existência das chamadas leis interpretativas, mas adverte que só podem assim se caracterizar quando “objetivem fixar a significação de norma jurídica que suscite dúvida no seu sentido e alcance”.<sup>654</sup> Entende o autor que é pressuposto da lei interpretativa: “a existência de incerteza sobre o significado normativo do preceito interpretado, incerteza esta que decorre da possibilidade de interpretações variadas, as quais se pretende uniformizar por meio do preceito interpretativo”.<sup>655</sup> A partir disso conclui: “[...] a lei interpretativa há de ser limitada à sua função específica de esclarecer e suprir o que foi legislado, sem introduzir novo significado, mais oneroso para o cidadão”.<sup>656</sup>

José Delgado, no mesmo sentido, julga que a interpretação autêntica ou legislativa só deve ser acolhida quando “revestir-se os seus objetivos de

<sup>651</sup> MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**, *op. cit.*, p. 76.

<sup>652</sup> VELLOSO, Carlos Mário da Silva. O Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, n. 15, p. 20, 1996.

<sup>653</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed., 2004, *op. cit.*, p. 320.

<sup>654</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. O art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005, Princípio da Irretroatividade e Lei Interpretativa, *op. cit.*, p. 745.

<sup>655</sup> *Idem*, p. 745.

<sup>656</sup> *Idem*, p. 746.

razoabilidade e conformidade com a pretensão exposta”.<sup>657</sup> Da mesma forma, Hugo de Brito Machado defende que “não pode, porém, o legislador, a pretexto de editar norma interpretativa, modificar uma interpretação já pacificada pelo Poder Judiciário no exercício de sua função típica”.<sup>658</sup>

Luciano Amaro, muito embora aceite a existência de lei interpretativa, ressalva que, para assim ser caracterizada, teria que se limitar a reiterar o que dizia a lei anterior, bem como o sentido já dado pelo Judiciário, sendo, portanto, uma lei inútil. Destaca ainda o autor que se ultrapassar este limite, usurpa a função jurisdicional.<sup>659</sup>

[...] a dita ‘lei interpretativa’ não consegue escapar do dilema: ou ela inova o direito anterior (e, por isso, é retroativa, com as conseqüências daí decorrentes), ou ela se limita a *repetir* o que já dizia a lei anterior (e, nesse caso, nenhum fundamento lógico haveria nem para a retroação da lei, nem, em rigor, para a sua edição). Não se use o sofisma de que a lei interpretativa “apenas” diz como deve ser aplicada (inclusive pelo juiz) a lei anterior; nem se argumente que o legislador “somente” elucida o que ele teria pretendido dizer com a lei anterior. [...] dar ao legislador funções interpretativas, vinculantes para o Judiciário na apreciação de fatos concretos anteriormente ocorridos, implicaria conceder àquele a atribuição de dizer o direito aplicável aos casos concretos, tarefa precipuamente conferida pela Constituição ao Poder Judiciário. Mais uma vez, não se escapa do dilema: ou a lei nova dá ao preceito interpretado o mesmo sentido que o juiz infere desse preceito, ou não: no primeiro caso, a lei é inócua; no segundo, é inoperante, porque retroativa (ou porque usurpa função jurisdicional).<sup>660</sup>

Quanto à possibilidade de as leis intituladas interpretativas serem aplicadas de forma retroativa, Pontes de Miranda ensina: “Em sistemas jurídicos, que têm o princípio da legalidade, da irretroatividade das leis e da origem democrática da regra jurídica, não se pode pensar em regra jurídica interpretativa, que, a pretexto de autenticidade da interpretação, retroaja”. Frisa ainda o autor que: “A ‘interpretação authentica’, retroativa, [...], ou acerta no que explica [...], e é supérflua, ou não acerta

<sup>657</sup> DELGADO, José Augusto. Os Efeitos do Art. 3º da Lei Complementar n. 118/2005 na Interpretação do inciso I do Art. 168 do CTN – Lei Interpretativa. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 167.

<sup>658</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A Questão da Lei Interpretativa na Lei Complementar n.º 118/2005: Prazo para Repetição de Indébito. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 116, p. 67, jun. 2005.

<sup>659</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 15. ed., *op. cit.*, p. 201-202.

<sup>660</sup> *Idem*, p. 201-202.



[...], e refere-se ao passado, insinuando-lhe conteúdo novo, diferente, que se substitui, *ex tunc*, ao que enunciara no passado”.<sup>661</sup>

O já citado Ministro Carlos Velloso também opina no sentido de que: “se a lei se diz interpretativa e nada acrescenta, nada inova, ela não vale nada. Se inova, ela vale como lei nova, sujeita ao princípio da irretroatividade. Se diz ela que retroage, incorre em inconstitucionalidade e, por isso, nada vale”. Então conclui: “Dessa forma, não há falar, na ordem jurídica brasileira, em lei interpretativa com efeito retroativo”.

Hugo de Brito Machado, por sua vez, defende ser razoável a retroatividade das leis interpretativas somente quando resultar em redução de ônus tributários, nunca em detrimento do contribuinte.<sup>662</sup>

Dá análise do entendimento exarado pelo STF, bem como da ilustre doutrina citada, revela-se mais coerente dizer que a função interpretativa é notadamente prioritária do Poder Judiciário, não sendo, todavia, um monopólio. Assim, não só o Poder Legislativo, mas também o Executivo, de forma subsidiária à sua própria esfera de atuação, pode exercer a função interpretativa.

Entretanto, a interpretação chamada autêntica, fornecida pelo legislativo, não deve interferir e muito menos prevalecer sobre aquela efetuada pelo Poder Judiciário, sob pena, aí sim, de violação ao princípio da separação dos poderes e usurpação do Judiciário.

Ademais, para justificar a edição de uma lei interpretativa, deve-se verificar a sua real necessidade, ou seja, se de fato existe dúvida e obscuridade no dispositivo que se pretende interpretar, bem como se o Judiciário já não esclareceu e consolidou o seu entendimento a respeito. Desta forma, no caso de já existir interpretação firmada pelo Poder Judiciário sobre determinado dispositivo legal, não é admissível que o Poder Legislativo publique lei dita “interpretativa” deste, em sentido contrário àquele dado pelo Judiciário. Até porque, nesse caso, restaria evidente o caráter inovador da lei, deixando de ser meramente interpretativa.

Frise-se também que no caso de ainda não haver uma orientação pacificada pelo Judiciário, poderia o Legislativo emitir lei interpretativa. Todavia, como muito bem observado por Paulo de Barros, para assim se caracterizar, não basta receber

---

<sup>661</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969**. Rio de Janeiro: Forense, 1987. tomo V, p. 103.

<sup>662</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A Questão da Lei Interpretativa na Lei Complementar n.º 118/2005: Prazo para Repetição de Indébito, *op. cit.*, p. 60-61.

tal denominação, sendo pressuposto inafastável que se limite a esclarecer o significado da lei anterior que suscitar dúvidas, sem introduzir qualquer significado novo. Se assim fizer (inovar a ordem jurídica), consubstanciar-se-á não numa lei interpretativa, mas numa lei nova, sujeita, por sua vez, a uma nova interpretação e ao princípio da irretroatividade.

Além disso, no caso de a “interpretação” dada vier em prejuízo do sujeito passivo tributário, deve respeitar o princípio da irretroatividade, sob pena de violação ao princípio da segurança jurídica, principalmente quando já houver posição firmada pelo Judiciário em sentido contrário. Isto porque, como bem observa Mizabel Derzi, “O Estado de Direito encontra na irretroatividade os necessários suportes de segurança, previsibilidade e confiança”.<sup>663</sup>

Assim, se a qualquer momento o legislador pudesse alterar o sentido já consolidado pelo Judiciário de uma norma, de forma a aplicá-lo no passado, a previsibilidade, confiança e até mesmo a lealdade, moralidade e boa-fé do Estado restariam ameaçadas, de forma que o próprio Estado Democrático de Direito ficaria comprometido.

De qualquer modo, admitindo-se ou não a edição de lei interpretativa e a sua aplicação retroativa, é lícito concluir que sempre ficará reservado ao Judiciário o poder de proferir a interpretação final. E nem sempre que a lei se intitular interpretativa, assim deverá ser admitida ou entendida pelo Judiciário. Feitos estes esclarecimentos, cabe agora analisar o caso concreto da LC n. 118/05.

#### 6.1.2.1.2 Da impossibilidade de se admitir a LC 118/05 como lei interpretativa retroativa

No entender de Paulo de Barros Carvalho está evidente o caráter inovador do artigo 3º da LC 118/05, tratando-se de “ato do Poder Legislativo, rebelando-se contra entendimento já consolidado no Judiciário”, razão pela qual conclui pela: “incompatibilidade com os primados da separação dos poderes e da segurança

---

<sup>663</sup> DERZI, Misabel. Notas de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 669.

jurídica, além de lhe serem inaplicáveis os termos do artigo 106, I, do Código Tributário Nacional”.<sup>664</sup>

José Delgado também se manifesta no sentido de que “o que busca o art. 3º da Lei Complementar n. 118/05 é modificar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema”. Acrescenta ainda que o aludido dispositivo não levou em conta os “princípios éticos e de segurança jurídica que devem informar o relacionamento Fisco com o contribuinte”. Por fim, conclui que “aproveitar-se o Executivo de uma maioria Legislativa no Congresso e, sem a transparência necessária, pretender modificar o entendimento jurisprudencial assentado há mais de dez anos, acarreta, [...] uma falta de consideração ao contribuinte”.<sup>665</sup>

Ives Gandra da Silva Martins<sup>666</sup>, Cleide Previtalli Cais<sup>667</sup>, Valter Lobato<sup>668</sup>, Humberto Martins<sup>669</sup>, Ricardo Lobo Torres<sup>670</sup>, José Eduardo Soares de Melo<sup>671</sup>, Hugo de Brito Machado<sup>672</sup>, Hugo de Brito Machado Segundo<sup>673</sup>, Leandro Paulsen<sup>674</sup>, Gabriel Troianelli<sup>675</sup>, Paulo Lyrio Pimenta<sup>676</sup>, Octavio Fischer<sup>677</sup>, Alexandre Tavares<sup>678</sup>,

<sup>664</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. O art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005, Princípio da Irretroatividade e Lei Interpretativa, *op. cit.*, p. 756.

<sup>665</sup> DELGADO, José Augusto. Os Efeitos do Art. 3º da Lei Complementar n. 118/2005 na Interpretação do inciso I do Art. 168 do CTN – Lei Interpretativa, *op. cit.*, p. 167.

<sup>666</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Decadência e Prescrição**, *op. cit.*, p. 29.

<sup>667</sup> CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 5. ed., 2006, *op. cit.*, p. 753-756.

<sup>668</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro; LOBATO, Valter. Reflexões sobre o art. 3º da Lei Complementar 118. Segurança Jurídica e a Boa-fé como Valores Constitucionais. As Leis Interpretativas no Direito Tributário Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 117, p. 108-123, jun. 2005.

<sup>669</sup> MARTINS, Humberto. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 44-45.

<sup>670</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 55-56.

<sup>671</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 237.

<sup>672</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A Questão da Lei Interpretativa na Lei Complementar n.º 118/2005: Prazo para Repetição de Indébito, *op. cit.*, p. 68: “Não pode o Legislativo impor ao Judiciário uma determinada interpretação, sobretudo quando isto significa obrigar o Judiciário a modificar aquela interpretação por ele construída no desempenho de sua atividade típica de intérprete e de aplicador da lei. [...] O art. 3º, da Lei Complementar n.º 118/2005, é desprovido de validade porque produto da invasão, pelo legislador, da atribuição típica do Poder Judiciário”.

<sup>673</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Lançamento por Homologação, Repetição do Indébito e Prescrição. O “Encurtamento” do Prazo Levado a Efeito pela LC 118/2005. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 140, p. 44, maio. 2007.

<sup>674</sup> PAULSEN, Leandro. LC n. 118/2005 – Redução do Prazo para Restituição e Compensação de Indébitos Tributários. **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 7, p. 250, 1ª quin. abr. 2005.

<sup>675</sup> TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Lei Complementar nº 118/05 e o Prazo Inicial para a Repetição ou Compensação do Indébito. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005. v. 9, p. 145.

<sup>676</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A Declaração de Inconstitucionalidade da Norma Jurídico-tributária como Hipótese de Repetição de Indébito à Luz da LC n. 118/05. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005. v. 9, p. 439; e A Aplicação da Lei Complementar n.º 118/05 no Tempo: o Problema das Leis

Ricardo Corrêa Dalla<sup>679</sup>, Mario Luiz de Oliveira da Costa<sup>680</sup>, Plínio Garcia<sup>681</sup>, Marcelo Rohenkohl<sup>682</sup>, Caroline Medeiros e Silva<sup>683</sup>, Fátima de Souza<sup>684</sup>, Marilene Rodrigues<sup>685</sup>, Fernanda Hernandez<sup>686</sup>, Kiyoshi Harada<sup>687</sup>, Jorge Vargas<sup>688</sup>, Omar Melo<sup>689</sup>, Joel de Lima Junior<sup>690</sup>, Ricarlos Cunha<sup>691</sup>, Saulo Medeiros Silva<sup>692</sup> e Fabiana Tomé<sup>693</sup> também não acolhem a intenção legislativa de atribuir efeito interpretativo ao artigo 3º da LC 118/05.

Por outro lado, Luiz Fux aceita a natureza interpretativa desta norma, defendendo a sua aplicação nas ações ajuizadas após a sua entrada em vigor.<sup>694</sup>

---

Interpretativas no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 117, p. 116, jun. 2005.

<sup>677</sup> FISCHER, Octavio Campos. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 415-426.

<sup>678</sup> TAVARES, Alexandre Macedo. **Compensação do Indébito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2006. p. 107.

<sup>679</sup> DALLA, Ricardo Corrêa. A Posição da Lei Interpretativa no Sistema Jurídico Brasileiro: LC 118/2005. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, RT, n. 65, p. 326, nov./dez. 2005.

<sup>680</sup> COSTA, Mário Luiz Oliveira da. Lei Complementar n.º 118/2005: a Pretendida Interpretação retroativa acerca do Disposto no art. 168, I do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 115, p. 103, abr. 2005.

<sup>681</sup> GARCIA, Plínio Gustavo Prado. Insubsistência da “Norma Interpretativa” do art. 3º da LC n.º 118/2005 e o Lançamento por Homologação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 118, p. 113-118, jul. 2005.

<sup>682</sup> ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. O Artigo 3º da Lei Complementar nº 118/05 e a Inconstitucionalidade de sua Aplicação Retroativa. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, Síntese, n. 43, p. 160, maio/jun. 2005.

<sup>683</sup> SILVA, Caroline Medeiros. Interpretação Autêntica, Alcance da LC 118/2005 e suas Implicações sobre os Direitos do Contribuinte nos Tributos Sujeitos a Lançamento por Homologação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, RT, n. 62, p. 115, maio/jun. 2005.

<sup>684</sup> SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 136.

<sup>685</sup> RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 168.

<sup>686</sup> HERNANDEZ, Fernanda Guimarães. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 260.

<sup>687</sup> HARADA, Kiyoshi. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 404.

<sup>688</sup> VARGAS, Jorge de Oliveira. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 438.

<sup>689</sup> MELO, Omar Augusto Leite. A LC 118 e a Contagem Inicial do Prazo para Pleitear a Restituição e Compensação de Indébito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 117, p. 94, jun. 2005.

<sup>690</sup> LIMA JUNIOR, Joel Gonçalves de. A Lei Complementar 118 e as Demandas Ajuizadas após 9 de Junho de 2005: Uma Releitura da Decisão do Superior Tribunal de Justiça. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 142, p. 35, jul. 2007.

<sup>691</sup> CUNHA, Ricarlos Almagro Vitoriano. Lei Interpretativa e o Prazo para a Repetição do Indébito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 147, p. 118, dez. 2007.

<sup>692</sup> SILVA, Saulo Medeiros da Costa. Aplicação Retroativa da Norma Tributária Interpretativa: Um Estudo sobre sua Constitucionalidade. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, Síntese, n. 65, p. 114, jan./fev. 2009.

<sup>693</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. Restituição do Indébito Tributário nos Tributos Sujeitos ao “Lançamento por Homologação” e o art. 3º da Lei Complementar n. 118/05. *In*: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Decadência e Prescrição em Direito Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 282.

<sup>694</sup> FUX, Luiz. Do prazo prescricional para o exercício do direito de o contribuinte pleitear a compensação/repetição do indébito referente a tributos sujeitos a lançamento por homologação –

Simone Anacleto Lopes<sup>695</sup>, André Costa-Corrêa<sup>696</sup> e Daniel Carneiro<sup>697</sup> dizem incidir em todos os casos ainda em tramitação. Júlio César Rossi vai mais além, sustenta a aplicação da LC 118/05 até mesmo em ação rescisória.<sup>698</sup>

Já Eurico Diniz, mesmo entendendo que a extinção do crédito tributário, nos termos do CTN, se dá, e sempre se deu, com o *pagamento antecipado*, diz que a LC 118/05 não pode ter eficácia retroativa, sendo aplicável somente aos fatos geradores surgidos após a sua entrada em vigor. Com isso, julga o autor, “resta fortalecida a função certeza do direito e implementa-se a expectativa de direito criada pelo próprio STJ”.<sup>699</sup>

O Superior Tribunal de Justiça, em incidente de inconstitucionalidade, consolidou posicionamento no sentido de que o artigo 3º da LC 118 não deve ter eficácia retroativa. O fundamento utilizado foi o de que a edição de lei interpretativa, com efeitos retroativos, somente é concebível em caráter de absoluta excepcionalidade, sob pena de atentar contra os postulados constitucionais: i) da autonomia e independência dos Poderes (art. 2º da CF); e ii) do respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada (art. 5º, XXXVI, da CF). Para os Ministros daquela Corte, a lei interpretativa retroativa só pode ser considerada legítima quando se limite a simplesmente reproduzir conteúdo normativo interpretado, sem modificar ou limitar o seu sentido ou o seu alcance, o que julgaram não ter ocorrido no caso em exame. Veja-se a íntegra da ementa deste julgamento:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO, NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

---

manutenção da cognominada tese jurisprudencial dos “cinco mais cinco” a despeito do advento da Lei Complementar n. 118/2005. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 882.

<sup>695</sup> LOPES, Simone Anacleto. A Prescrição para a Repetição do Indébito de Acordo com a Lei Complementar nº 118/05. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, Síntese, n. 45, p. 22, set./out. 2005.

<sup>696</sup> COSTA-CORRÊA, André L. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 284.

<sup>697</sup> CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. A Prescrição da Pretensão de Restituição do Indébito Tributário e a Recém-editada LC 118/2005. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, RT, n. 62, p. 31, maio/jun. 2005.

<sup>698</sup> ROSSI, Júlio César. Lei Complementar 118/05: Efeitos na Prescrição e Decadência dos Tributos Sujeitos a Lançamento por Homologação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 116, p. 96, maio 2005.

<sup>699</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Prescrição na Repetição de Indébito e Lei Complementar 118: Desafiando o Paradigma da Legalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 138, p. 34-38, mar. 2007. p. 34-35; e Decadência e prescrição do direito do contribuinte e a LC 118: entre regras e princípios, *op. cit.*, p. 265.

LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLEMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA.

1. Sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita - do lançamento. Segundo entende o Tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I. E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.

2. Esse entendimento, embora não tenha a adesão uniforme da doutrina e nem de todos os juízes, é o que legitimamente define o conteúdo e o sentido das normas que disciplinam a matéria, já que se trata do entendimento emanado do órgão do Poder Judiciário que tem a atribuição constitucional de interpretá-las.

3. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a 'interpretação' dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal.

4. Assim, tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

5. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI).

6. Arguição de inconstitucionalidade acolhida.<sup>700</sup>

Muito embora a própria exposição de motivos do projeto de lei do qual se originou a Lei Complementar 118/05 mencione que a edição de normas interpretativas é cabível quando houver dúvidas acerca do alcance de dispositivos

---

<sup>700</sup> AI no REsp. 644736, Arguição de Inconstitucionalidade nos Embargos de Divergência em Recurso Especial, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 27.08.2007. No mesmo sentido: AgRg no REsp. 1064619/SP, 2ª Turma, Relator Ministro Humberto Martins, DJe de 28.11.2008; REsp. 957556/PR, 2ª Turma, Castro Meira, DJ de 02.10.2007; Corte Especial; Rel. Min. Teori Albino Zavascki.

do Código Tributário Nacional, tal justificativa não se aplica no caso da LC 118/05. Isto porque, como visto, o entendimento a respeito do inciso I do artigo 168 do CTN já havido sido consolidado pelo Poder Judiciário, por meio do STJ, o que afasta qualquer afirmação de que careceria de esclarecimentos. Em não havendo dúvida ou obscuridade a ser sanada, também não havia qualquer razão para a edição de uma lei “interpretativa”.

O real motivo para a edição desta lei se revela ter sido o fato de a interpretação exarada pelo Superior Tribunal de Justiça ao inciso I do artigo 168 do CTN ser prejudicial aos interesses da Fazenda, vez que pode resultar num prazo de 10 (dez) anos contados do fato tributário, para se pleitear a restituição do pagamento indevido.

É possível concluir, portanto, que a indigitada norma pretendeu “interpretar” o inciso I do artigo 168 do CTN, para alterar o momento da extinção do crédito tributário e definir incondicionalmente que o prazo do sujeito passivo para pleitear tal devolução seria de 5 (cinco) anos a contar da data do fato tributário.

Ao se verificar que o objetivo do artigo 3º da LC 118/05 não foi dirimir dúvidas e obscuridades a respeito da interpretação do inciso I do artigo 168 do CTN, mas sim intervir e anular aquela já atribuída pelo Judiciário, vislumbra-se um desvio de finalidade na sua edição, sendo, por isso, inadmissível a sua natureza interpretativa.

Com efeito, a aplicabilidade retroativa desta norma abalaria a segurança jurídica dos sujeitos passivos tributários nos termos acima expostos, haja vista o grande grau de instabilidade gerada pela possibilidade de o Poder Legislativo a qualquer tempo poder alterar posição consolidada pelo Judiciário, atingindo casos em juízo e fatos já ocorridos. Como muito bem observado por Paulo de Barros: “Aceitar essa espécie de determinação significaria dar um cheque em branco ao Legislativo, para que este, discordando da interpretação realizada pelo Judiciário, possa modificá-la”.<sup>701</sup>

Pelas razões expostas, conclui-se que o artigo 3º da LC 118/05 não pode ser admitido como lei interpretativa, nem tampouco pode se aplicado de forma retroativa.

---

<sup>701</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. O art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005, Princípio da Irretroatividade e Lei Interpretativa, *op. cit.*, p. 757.

### 6.1.2.2 Da inaplicabilidade prospectiva do artigo 3º da LC 118/05

Leandro Paulsen<sup>702</sup>, Hugo de Brito Machado Segundo<sup>703</sup>, Paulo Lyrio Pimenta<sup>704</sup>, Alexandre Tavares<sup>705</sup>, Cleide Cais<sup>706</sup>, Omar Melo<sup>707</sup>, Caroline Medeiros e Silva<sup>708</sup>, Fátima de Souza<sup>709</sup>, Fernanda Hernandez<sup>710</sup>, José Hable<sup>711</sup>, Ricarlos Cunha<sup>712</sup> e Marcus Gomes<sup>713</sup> apesar de defenderem a irretroatividade do artigo 3º da LC 118/05, aceitam a sua aplicação para frente, acolhendo o seu efeito modificativo.

Em contrapartida, Ives Gandra da Silva Martins diz que

por não ter revogado o disposto no art. 168 e no § 4º do art. 150, tornou-se inócua, por não ter sido *nem modificativa* – nem interpretativa, [...] na medida em que manteve incólume as expressões “inexistência do crédito sob condição resolutória” e “extinção do crédito definitivo”.<sup>714</sup>

Em sentido semelhante, Ricardo Corrêa Dalla defende a necessidade de alteração dos “dispositivos 168, 165, I, 156, VII, e 150, § 1º, todos do CTN, sendo clara a exegese que se extrai deles”.<sup>715</sup>

<sup>702</sup> PAULSEN, Leandro. LC n. 118/2005 – Redução do Prazo para Restituição e Compensação de Indébitos Tributários, *op. cit.*, p. 250.

<sup>703</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Lançamento por Homologação, Repetição do Indébito e Prescrição. O “Encurtamento” do Prazo Levado a Efeito pela LC 118/2005. , *op. cit.*, p. 47.

<sup>704</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A Aplicação da Lei Complementar n.º 118/05 no Tempo: o Problema das Leis Interpretativas no Direito Tributário, *op. cit.*, p. 118.

<sup>705</sup> TAVARES, Alexandre Macedo. **Compensação do Indébito Tributário**, *op. cit.*, p. 107.

<sup>706</sup> CAIS, Cleide Previtali. **O Processo Tributário**. 5. ed., 2006, *op. cit.*, p. 756.

<sup>707</sup> MELO, Omar Augusto Leite. A LC 118 e a Contagem Inicial do Prazo para Pleitear a Restituição e Compensação de Indébito Tributário, *op. cit.*, p. 94.

<sup>708</sup> SILVA, Caroline Medeiros. Interpretação Autêntica, Alcance da LC 118/2005 e suas Implicações sobre os Direitos do Contribuinte nos Tributos Sujeitos a Lançamento por Homologação, *op. cit.*, p. 115.

<sup>709</sup> SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 137.

<sup>710</sup> HERNANDEZ, Fernanda Guimarães. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 264.

<sup>711</sup> HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 201-204.

<sup>712</sup> CUNHA, Ricarlos Almagro Vitoriano. Lei Interpretativa e o Prazo para a Repetição do Indébito Tributário, *op. cit.*, p. 118.

<sup>713</sup> GOMES, Marcus. A Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, e jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre o prazo na repetição do indébito dos tributos sujeitos a lançamento por homologação. *In*: PORTELLA, André. **Direito Público Contemporâneo: Estudos em homenagem ao Professor Carlos Valder Nascimento**. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 285.

<sup>714</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Decadência e Prescrição**, *op. cit.*, p. 30.

<sup>715</sup> DALLA, Ricardo Corrêa. A Posição da Lei Interpretativa no Sistema Jurídico Brasileiro: LC 118/2005, *op. cit.*, p. 326.



No mesmo aspecto, Plínio Garcia considera que, nos termos do artigo 150, §§ 1º e 4º do CTN, ou o crédito se extingue com a homologação, ou com o decurso do prazo, não existindo a hipótese pretendida pelo artigo 3º da LC 118/05. Por isso, afirma que “além de subverter o conceito de lançamento por homologação, [...] essa disposição do art. 3º da LC 118/2005 ofende os princípios constitucionais da separação dos poderes, da razoabilidade e do devido processo legal no seu contexto material”. Diante disso, conclui: “inválida, ilegal e inconstitucional, portanto, a norma ancilar contida no indigitado art. 3º da Lei Complementar n.º 118/2005”.<sup>716</sup>

Sacha Calmon, por sua vez, salienta que o artigo 3º, por não ter nenhum comando normativo, tem nítido caráter interpretativo. Todavia, sustenta que tal interpretação não deve prevalecer em relação àquela conferida pelo Judiciário. Por isso, julga o autor que não tem qualquer valia para o passado, presente, nem mesmo para o futuro. Para ele, houve clara “tentativa de usurpar a jurisdição do Poder Judiciário, que já havia decidido o alcance do art. 168, I, do CTN”. Por fim, lamenta que “os Poderes Executivo e Legislativo [...] deturparam o conceito de *lei interpretativa*, fazendo ruir estruturas da República e do Estado Democrático de Direito, valores tão caros e conquistados a duras penas por nosso País”.<sup>717</sup>

Gabriel Troianelli, da mesma forma, não admite a aplicação futura deste dispositivo, por entender que: i) “o fato de uma lei interpretativa não se revelar legítima não faz dela uma lei modificadora”; e ii) “a atribuição de efeito modificador ao artigo 3º da Lei Complementar n.º 118/05 geraria uma inconsistência intolerável para o ordenamento jurídico”.<sup>718</sup>

Mario Luiz de Oliveira da Costa advoga a não aplicabilidade do artigo 3º da LC 118/05 por estar eivado de vícios insanáveis. Salienta que o referido dispositivo,

ao pretender externar suposta interpretação acerca de dispositivo legal já exaustivamente apreciado pelo Poder Judiciário [...], ao invés

---

<sup>716</sup> GARCIA, Plínio Gustavo Prado. Insubsistência da “Norma Interpretativa” do art. 3º da LC n.º 118/2005 e o Lançamento por Homologação, *op. cit.*, p. 113-118. Schubert Machado (Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 358) também defende não ser possível a aplicação da LC 118 por entender que esta “nega a sistemática adotada pelo Código Tributário Nacional para o lançamento por homologação”. Segundo o autor, a LC 118 teria instituído outro momento de extinção do crédito tributário diferente do estabelecido pelo CTN, mas julga não ser possível a coexistência de ambos.

<sup>717</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro; COELHO, Eduardo Junqueira. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 110-111.

<sup>718</sup> TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Lei Complementar n.º 118/05 e o Prazo Inicial para a Repetição ou Compensação do Indébito, *op. cit.*, p. 143-145.

de encontrar fundamento de validade no art. 106, I, do CTN, acabou por contrariá-lo frontalmente.

Considera ainda que “a tentativa de interpretação do artigo 168, I, do CTN em sentido oposto àquele consolidado no âmbito do STJ caracteriza abuso do poder de legislar e desvio de finalidade do ato legislativo em questão”. Por fim, diz que houve desobediência à orientação do STJ e afronta aos princípios da segurança jurídica, boa-fé e moralidade. Conclui então que para que os pagamentos de tributos a lançamento por homologação passem a implicar a imediata extinção do crédito tributário, deverá ser alterada a própria redação do artigo 168, I, do CTN, pois a redação atual já teve os seus efeitos jurídicos definidos pelo Poder Judiciário.<sup>719</sup>

Ao se ponderar as observações dos autores que rejeitam a aplicação prospectiva do artigo 3º da LC 118/05, verifica-se que, de fato, a admissão da interpretação expressada neste dispositivo traria certa incongruência no sistema do lançamento por homologação. Isto porque, como explicitado em item anterior, a conclusão de que o crédito tributário só poderia ser considerado extinto quando da homologação expressa ou do decurso do prazo para tanto, não se deu apenas com a leitura do artigo 168, I, do CTN, mas a partir da sua interpretação conjunta com os artigos 156, VII, e 150, §§ 1º e 4º, do CTN, os quais regem a sistemática do chamado lançamento por homologação.

E consoante já observado no início deste trabalho (item 2.1), a leitura isolada de um único artigo não é suficiente para a construção da norma jurídica. Esta advém da interpretação do conjunto das disposições legais que se referem ao mesmo objeto, para que seja possível a construção de um sistema normativo harmônico.

Nesse sentido, Paulo de Barros ensina que “na maioria das vezes, a leitura de um único artigo será insuficiente para a compreensão da regra jurídica. E quando isso acontece o exegeta se vê na contingência de consultar outros preceitos do mesmo diploma e, até, a sair dele, fazendo incursões pelo sistema”.<sup>720</sup>

---

<sup>719</sup> COSTA, Mário Luiz Oliveira da. Lei Complementar n.º 118/2005: a Pretendida Interpretação retroativa acerca do Disposto no art. 168, I do CTN, *op. cit.*, p. 102-106.

<sup>720</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. O art. 3º da Lei Complementar n.º 118/2005, Princípio da Irretroatividade e Lei Interpretativa, *op. cit.*, p. 739.

Juarez Freitas diria que: “interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro, pois qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do Direito, para além de sua dimensão textual”<sup>721</sup>.

Cumprido destacar também o pensamento de Carlos Maximiliano que, ao tratar do processo sistemático de interpretação, observa que este consiste: “em comparar o dispositivo sujeito a exegese, com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto”. Saliencia ainda que: “o Direito objetivo não é conglomerado caótico de preceitos [...] cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso do exame em conjunto resulta bastante luz para o caso em apreço”.

Não sendo indicado interpretar isoladamente um artigo da lei, especialmente em sentido que gera contradição com os demais, é possível dizer que para que se pudesse admitir e aplicar a “interpretação” dada pelo artigo 3º da LC 118/05, ou teria que se alterar a redação do próprio artigo 168, I, ou dos demais dispositivos do CTN supracitados que se referem ao lançamento por homologação.

Por isso, o que se revela mais razoável, mesmo após a edição da LC 118/05, é rejeitar tal disposição dita interpretativa e manter a exegese obtida a partir do que dispõem artigos 168, inciso I, 156, incisos I e VII, e 150, §§ 1º e 4º, nos termos expostos no item 6.1.1, na medida em que todos permanecem em pleno vigor. Isto é, a de que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a extinção do crédito e, conseqüentemente, o início do prazo decadencial para se pleitear a repetição de indébito, só se dá com a homologação expressa ou com o decurso do prazo previsto no § 4º do artigo 150 do CTN.

Registre-se ainda que o fato de a interpretação pretendida pela lei não ser admissível não lhe confere o poder de modificar os dispositivos legais existentes, especialmente quando sequer faz menção a estes.

Com efeito, além da absoluta falta de razão para a edição de lei interpretativa do artigo 168, I, do CTN, e do conseqüente desvio de finalidade do legislador quando a emitiu, a exegese proposta no artigo 3º da LC 118/05 não se coaduna com os demais dispositivos do CTN acima mencionados, o que inviabiliza a sua aplicação

---

<sup>721</sup> FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros.1995. p. 75.

tanto sob o manto de interpretação, como de modificação, não sendo válida nem retroativa, nem prospectivamente.

## 6.2 NORMA DECADENCIAL DO INCISO II DO ARTIGO 168 DO CTN

O inciso II do artigo 168 do CTN prescreve que o prazo para se pleitear a restituição do indébito é de 5 (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”.

No entender de Hugo de Brito Machado esta hipótese refere-se aos casos em que o sujeito passivo questiona o dever de pagar o tributo e obtém decisão negativa, em virtude da qual efetua o pagamento, mas continua recorrendo, conseguindo ulteriormente decisão favorável. Salienta ainda o autor que, para efeitos práticos, não importa a distinção feita na lei sobre as espécies de reforma da decisão. Mas, de qualquer modo esclarece que:

Há *reforma*, quando o desfazimento se dá por decisão de órgão superior, com exame de mérito; *anulação*, quando apenas por vício formal; *revogação*, quando o próprio órgão prolator da decisão modifica, em face de recurso que admita retratação; e, finalmente, há *rescisão* quando a decisão já havia transitado em julgado é desfeita mediante ação rescisória.<sup>722</sup>

É interessante também a observação de Hugo de Brito Machado Segundo, no sentido de que “a rigor, é juridicamente impossível, no Direito Brasileiro, que uma sentença ‘condene’ o contribuinte a pagar determinado tributo”. Explica o autor que em regra a Fazenda não utiliza ações de conhecimento em face do sujeito passivo, já que tem o condão de constituir seus próprios títulos executivos. Diante disso, considera que “a rigor, a expressão ‘sentença condenatória’, [...] deve ser entendida como sentença que *deixa de acolher* pretensão do contribuinte”.<sup>723</sup>

No caso dos tributos de lançamento por homologação, portanto, se o sujeito passivo não efetua o pagamento dito *antecipado*, questiona a sua exigência, e

<sup>722</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 26. ed., 2005, *op. cit.*, p. 207.

<sup>723</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**, *op. cit.*, p. 446.

inicialmente é vencido, recolhendo, em função dessa decisão, o respectivo tributo, mas continuar recorrendo de modo a reformar tal julgado em seu favor, terá, a partir do momento em que este se tornar definitivo, nos termos do inciso II do artigo 168 do CTN, o prazo de 5 (cinco) anos para requerer a respectiva restituição.

Destarte, do inciso II do artigo 168 do CTN é possível extrair a seguinte norma: *HIPÓTESE* – dado o fato de o sujeito passivo não requerer a repetição de indébito durante 5 (cinco), a contar da data em que tornar definitiva a decisão administrativa ou transitar em julgado a decisão judicial que tenha reformado julgamento que havia decidido pela exigibilidade do tributo; deve ser o *CONSEQÜENTE* – a extinção do direito de requerer a restituição do que pagou indevidamente em função da aludida decisão que lhe foi desfavorável.

### 6.3 NORMA DECADENCIAL APLICÁVEL EM CASO DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA

Consoante já firmado no item 2.5, o direito à restituição do indébito também se verifica quando a lei que fundamentou o recolhimento a título de tributo for inconstitucional. No caso de a inconstitucionalidade da lei for argüida na própria ação de repetição de indébito, incidem as normas decadenciais supra. Todavia, no caso de a inconstitucionalidade vier a ser declarada pelo Supremo Tribunal Federal, por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade (controle concentrado), ou pelo controle difuso com posterior publicação de Resolução suspensiva pelo Senado Federal (art. 52, X, da CF<sup>724</sup>) - surge a dúvida sobre qual seria o início do prazo decadencial, especialmente diante do fato de o CTN não prever expressamente esta hipótese. Questiona-se se tal situação se enquadraria nas hipóteses dos incisos I ou II do artigo 168 (estudadas acima), ou se constituiria uma causa de reabertura do prazo quando já decorrido ou de interrupção quando ainda em curso.

Eurico Marcos Diniz Santi considera que a declaração de inconstitucionalidade impede que a lei produza efeitos no futuro, “mas não pode atingir os efeitos

---

<sup>724</sup> BRASIL, **Constituição Federal**: “Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal: [...] X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;”

produzidos no passado, garantidos pela coisa julgada, pelo direito adquirido e pelo ato jurídico perfeito e consolidados pela decadência e pela prescrição”.<sup>725</sup> Diante disso, conclui que “o acórdão da ADIN não faz surgir novo direito de ação, serve tão-só como novo fundamento jurídico para exercer o direito de ação ainda não desconstituído pela ação do tempo no direito”.<sup>726</sup> Observa ainda que, uma vez que a ADIN é imprescritível, se a decisão nela proferida tivesse o condão de reabrir prazo prescricional, disseminar-se-ia a imprescritibilidade de direitos.

No mesmo sentido é a opinião de Dalton Luiz Dalazzem, que também revela preocupação com o fato de a inconstitucionalidade de uma lei pode ser declarada a qualquer tempo. Para ele, permitir que esta retroaja para efeitos de devolução de tudo que foi pago durante a sua vigência (além do prazo estipulado pelo CTN) violaria o princípio da segurança jurídica, eis que “poder-se-á, com tal exegese, daqui a trinta anos, contar com a repetição de um tributo que foi instituído nos dias atuais, se a declaração de sua inconstitucionalidade tão-somente advir naquela futura e incerta data”.<sup>727</sup>

Alberto Xavier, em contrapartida, advoga que o prazo para pleitear a restituição do indébito com fundamento em declaração de inconstitucionalidade deve ter seu início na data dessa declaração, por entender que se trata de “um fato inovador na ordem jurídica, suprimindo desta, por invalidade, uma norma que até então nela vigorava com força de lei”. Para o autor o caráter “indevido” dos pagamentos só se revela com dita declaração, “de tal modo que só a partir de então puderam os cidadãos ter conhecimento do fato novo que revelou o seu direitos à restituição”. Diante disso, conclui que

---

<sup>725</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 274-275.

<sup>726</sup> *Idem*, p. 276.

<sup>727</sup> DALLAZEM, Dalton Luiz. **A Declaração de Inconstitucionalidade e seus Efeitos sobre as Relações Jurídicas Tributárias**. 2003. 284 f. Dissertação (Mestrado em Direito de Estado) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2003. p. 170-183. No mesmo aspecto é a doutrina de Robson Maia Lins (**Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária: Decadência e Prescrição**, *op. cit.*, p. 116) e de Fabiana Guimarães Dunder (Da Declaração de Inconstitucionalidade da Norma pelo Supremo Tribunal Federal e suas Implicações no Cômputo do Prazo Prescricional no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 97, p. 55, out. 2003) a qual julga que a reabertura do aludido prazo “fere inúmeros preceitos constitucionais, como: art. 146, inc. III, da C.R., art. 5º, inc. XXXV, o primado da Segurança Jurídica e, consequentemente à legislação infraconstitucional (Lei nº 5.172/66)”.

a contagem do prazo a partir da data da declaração de inconstitucionalidade é não só corolário do princípio da proteção da confiança na lei fiscal, fundamento do Estado-de-Direito, como consequência implícita, mas necessária, da figura da ação direta de inconstitucionalidade.

Observa ainda que este não foi considerado pelo CTN, pois à época de sua publicação não existia tal ação, com eficácia *erga omnes*. Por fim, salienta que “a legitimidade do novo prazo não pode ser posta em causa, pois a sua fonte não é a interpretação extensiva ou analógica de norma infra constitucional, mas a própria Constituição”.<sup>728</sup>

Ives Gandra Martins também apóia a reabertura do prazo, por considerar que “não se pode imputar inércia ao sujeito passivo [...] enquanto não declarada a inconstitucionalidade da lei que deu causa ao recolhimento indevido”. Salienta ainda que quando um cidadão é levado a recolher valores aos cofres públicos em razão de lei inconstitucional, a questão deixa de ser mera repetição de indébito, “para assumir contornos de direito à plena recomposição dos danos que lhe foram causados pelo ato legislativo inválido, nos moldes do que estabelece o artigo 37, § 6º, da CF”.<sup>729</sup>

Marcelo Fortes de Cerqueira indica três razões fundamentais para reabertura do prazo:

a) a perda de fundamento de validade das regras tributárias individuais e concretas que serviram de base ao pagamento, [...]; b) a aplicação análoga do inc. II do art. 168 do CTN; e c) a constatação de que à época da edição do CTN não existia em nosso ordenamento a ação declaratória de inconstitucionalidade.<sup>730</sup>

José Roberto Vieira, na mesma linha, diz que tais decisões têm eficácia constitutiva negativa, fazendo também alusão ao inciso II do artigo 168 do CTN:

As normas alcançadas pela decretação de inconstitucionalidade têm o seu fundamento de validade subtraído, fato que obviamente inova a ordem jurídica, reforçando com a sua declaração o direito do sujeito passivo à repetição de indébito. Cabe cogitar-se aqui, em face da inovação no ordenamento, de um novo prazo para o exercício do direito á restituição do pagamento indevido, cujo termo inicial seria a data do trânsito em julgado ou da publicação da decisão, numa

<sup>728</sup> XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 106-107.

<sup>729</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Repetição do Indébito*, *op. cit.*, p. 178-179.

<sup>730</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do Indébito Tributário**, *op. cit.*, p. 334.

situação em tudo análoga àquela contemplada no artigo 168, II, que também determina um novo prazo para a restituição do indébito.

Esse novo prazo constitui, na explicação de ALBERTO XAVIER, consequência da ação direta de inconstitucionalidade, com efeitos “*erga omnes*”, instituto jurídico inexistente no Texto Supremo à época da promulgação do CTN, razão pela qual não se encontra hoje nele previsto.<sup>731</sup>

Paulo Roberto Lyrio Pimenta, por outro lado, muito embora admita que a decisão de inconstitucionalidade qualifica o pagamento como indevido, entende não ser aplicável o CTN por 2 (dois) motivos: “primeiro porque a inconstitucionalidade não se enquadra em nenhum dos dispositivos do artigo 165; segundo porque a repetição de indébito tem, neste caso, sede constitucional, nos princípios da legalidade e da moralidade”. Frisa ainda que não há que se falar em violação ao princípio da segurança jurídica, pois este estaria destinado à proteção do contribuinte e não da Fazenda Pública. Conclui então pela incidência do artigo 1º do Decreto 20.910/32, que dispõe que “as dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem”. Para o autor, este ato é justamente a declaração de inconstitucionalidade. Por fim, esclarece que se aludida decisão tiver sido proferida em controle abstrato, o prazo flui a partir do trânsito em julgado do acórdão do STF. Já no controle difuso, afirma que a o termo inicial seria a data da publicação da Resolução do Senado Federal.<sup>732</sup>

Para Ricardo Lobo Torres, as regras do CTN só são aplicáveis por analogia e na medida em que coincidam com as regras do Decreto 20.910/32. Para ele, “o prazo de decadência se inicia da data do ato ou procedimento que tornou injusto ou ilegal o pagamento que em sua origem era substancialmente devido”. Isto porque, considera que “antes daquela data o contribuinte não poderia exercer o seu direito á restituição”. Então conclui que “na declaração de inconstitucionalidade da lei a decadência ocorre depois de cinco anos da data de trânsito em julgado da decisão

---

<sup>731</sup> Voto proferido no Recurso 121974; Processo 13808.004678/00-37; data do julgamento: 29.01.2003.

<sup>732</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 167.



do STF proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado Federal que suspendeu a lei com base em decisão proferida *incidenter tantum* pelo STF”.<sup>733</sup>

Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes frisam que o momento em que o pagamento ganha a qualificação de indevido é o da decisão que declara a inconstitucionalidade da lei. Para eles, “esta decisão altera a qualificação jurídica do pagamento feito, pois retira um de seus fundamentos de validade”.<sup>734</sup> Por isso, julgam que o prazo não pode fluir antes disso. Esclarecem ainda que o CTN não regulamenta a restituição em caso de declaração de inconstitucionalidade, sendo aplicável portanto o Decreto 20.910/32. Por fim, dizem que as ações de repetição de indébito fundadas na inconstitucionalidade da lei, propostas dentro desse novo prazo, “alcançam todos os recolhimentos efetuados desde a edição da lei”.<sup>735</sup>

Esta foi a orientação adotada Superior Tribunal de Justiça em determinado período.<sup>736</sup> No entanto, em 24.03.2004, tal posicionamento foi modificado no julgamento dos Embargos de Divergência 435.835, no qual a maioria dos Ministros daquela Corte definiu que o termo *a quo* do prazo para se pleitear a restituição de tributo declarado inconstitucional é data da extinção do crédito tributário.<sup>737</sup> Teori Albino Zavascki justifica o seu posicionamento no fato de decisão declaratória de

<sup>733</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Restituição de Tributos**, *op. cit.*, p. 168-171.

<sup>734</sup> GRECO, Marco Aurélio; PONTES, Helenilson Cunha. **Inconstitucionalidade da Lei Tributária: Repetição do Indébito Tributário**, *op. cit.*, p. 52.

<sup>735</sup> GRECO, Marco Aurélio; PONTES, Helenilson Cunha. **Inconstitucionalidade da Lei Tributária: Repetição do Indébito Tributário**, *op. cit.*, p. 73-78. Também dizem que é o Decreto 20.910/32 que regulamenta a situação: Leonardo Mussi da Silva (O Prazo para Restituição do Pagamento Indevido por Inconstitucionalidade, *op. cit.*, p. 80), José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques (O Direito à Restituição do Indébito Tributário. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 222. Defendem a reabertura do prazo com a declaração de inconstitucionalidade: Hugo de Brito Machado Segundo e Paulo de Tarso Ramos (Repetição do Indébito Tributário e Compensação. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 153), Schubert Machado (O Direito à Repetição do Indébito Tributário, *op. cit.*, p. 410), Célio Armando Janczeski (O Fardo da Decisão do STF que Declara Inconstitucional o Tributo, no Cômputo da Decadência e Prescrição, Frente à Jurisprudência Atual do STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 102, p. 53, mar. 2004), Aroldo Gomes de Mattos (Repetição de Indébito, Compensação e Ação Declaratória. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 60) e Tiziane Machado (Repetição do Indébito Tributário e Compensação. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 430-431).

<sup>736</sup> EREsp.423994, 1ª Seção, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, DJ de 05.04.2004; EgRg no REsp. 769.863; DJ de 04.08.2003, p. 235; Primeira Turma; Rel. Luiz Fux: “O prazo prescricional para as ações que visam a restituição do adicional do imposto de renda começa a fluir, apenas, a partir declaração de inconstitucionalidade da exação pelo Colendo Supremo Tribunal Federal”.

<sup>737</sup> EREsp. 435.835, 1ª Seção; Relator para o Acórdão Ministro José Delgado, DJ de 04.07.2007.

inconstitucionalidade não ter natureza constitutiva. Observa ainda o Ministro que a adoção da tese de que o prazo só teria início com a aludida decisão, faria com que o termo inicial do prazo extintivo restasse incerto, aleatório e eventual:

[...] em face do princípio da soberania da Constituição, as disposições normativas com ela incompatíveis são nulas de pleno direito e, como tais, ineficazes desde a sua origem. Jamais entraram no mundo jurídico. Por isso mesmo se diz que, [...] é declaratória a sentença que afirma a inconstitucionalidade, pois o vício da inconstitucionalidade acarreta a nulidade da norma. Assim, a afirmação da constitucionalidade ou da inconstitucionalidade da norma, mediante sentença de mérito na ação direta ou na ação declaratória, nada constitui nem desconstitui. Simplesmente declara a validade ou a nulidade do preceito normativo. Sendo declaratória a sentença, a sua eficácia temporal, no que se refere a tal validade ou a tal nulidade, é *ex tunc*, como ocorre nessa espécie de julgado. [...] a decisão judicial não muda a natureza da lei, [...] O Judiciário não a fez inconstitucional, apenas verificou e declarou que o era. Por isso seu efeito é *ex tunc*” (voto proferido na Adin 2, RTJ 169:780). Não é correto afirmar, portanto, que, com a declaração de inconstitucionalidade, ocorre a saída da lei inconstitucional do mundo jurídico. A norma inconstitucional não sai do sistema porque, sendo nula, nele nunca ingressou. [...]

A existência, ou a possibilidade de existência, de uma ação de controle abstrato não constitui, nem pode constituir, causa de suspensão ou de interrupção do prazo prescricional (ou, segundo alguns, decadencial) para a propositura da ação repetitória. [...]

Por tais razões, não se pode justificar, do ponto de vista constitucional, a orientação segundo a qual, relativamente à repetição de tributos inconstitucionais, o prazo prescricional somente corre a partir da data da decisão do STF que declara a sua inconstitucionalidade. Isso significaria, conforme já se disse, atribuir eficácia constitutiva àquela declaração. Significaria, também, atrelar o início do prazo prescricional não a um *termo* (= fato futuro e *certo*), mas a uma *condição* (= fato futuro e *incerto*). Não haveria termo *a quo* do prazo, e sim condição suspensiva. Isso equivale a eliminar a própria existência do prazo prescricional de cinco anos previsto no art. 168 do CTN, já que, sem termo “a quo”, o termo “ad quem” será indeterminado. O prazo prescricional será incerto, aleatório e eventual, já que, se ninguém tomar a iniciativa de provocar juridicamente a declaração de inconstitucionalidade, não estará em curso prazo prescricional algum, mesmo que o recolhimento do tributo indevido tenha ocorrido há cinco, dez ou vinte anos.

No Conselho de Contribuintes Federal, todavia, tem prevalecido o entendimento de que a publicação da decisão da ADIN ou da Resolução do Senado

devem marcar o termo inicial do prazo da repetição de indébito.<sup>738</sup> No Supremo Tribunal Federal também há arrestos no sentido de que “Declarada a inconstitucionalidade [...] surge para o contribuinte o direito à repetição do indébito, independentemente do exercício financeiro em que se deu o pagamento indevido”.<sup>739</sup>

Como se vê, a questão é bastante complexa e controvertida. Além da omissão legislativa a respeito, verifica-se uma tensão de princípios e valores constitucionais. De um lado a legalidade, que também pode invocar a moralidade, a boa-fé, a proibição do enriquecimento sem causa, e a confiança na lei fiscal; e de outro, a necessidade de estabilização das relações jurídicas.

Ao se analisar os fundamentos dos que defendem a reabertura do prazo com a declaração de inconstitucionalidade lei, todos se revelam bastante coerentes. Parece acertada a afirmação de que, em função do princípio da presunção da constitucionalidade das leis, estas são válidas até que se declare o contrário. Isto porque, até que a inconstitucionalidade de uma lei seja reconhecida, toda vez que a sua hipótese se concretizar, incidirá automática e infalivelmente, fazendo nascer, no caso da lei tributária, a obrigação tributária, de modo que os pagamentos efetuados com base nela serão tidos como devidos.

Na medida em que é a declaração de inconstitucionalidade que faz com que uma lei se torne inválida, é ela também que transforma o pagamento, que até então era devido, em indevido, por também lhe retirar o fundamento da validade. Por esses motivos é de se dar razão aos que afirmam que a decisão proferida pelo STF inova a ordem jurídica, tendo natureza constitutiva.

---

<sup>738</sup> Processo 13852.000108/00-23, Recurso 133.094, Acórdão 204-01.379, 2º Conselho, 4ª Câmara, Relator Júlio César Alves Ramos, Data da Sessão: 24.05.2006; Processo 10980.008207/2001-89, Recurso 144598, Acórdão 101-95604, 1º Conselho, 1ª Câmara, Relator Sebastião Rodrigues Cabral, Data da Sessão: 22.06.2006; Processo 13710.001652/2001-96, Recurso 134107, Acórdão 202-18472, 2º Conselho, 2ª Câmara, Relator Ivan Allegretti, Data da Sessão: 22.11.2007; Processo 13894.000085/00-42, Recurso 132082, Acórdão 201-80932, 2º Conselho, 1ª Câmara, Relator Antônio Ricardo Accioly Campos, Data da Sessão: 13.02.2008; Processo 11040.000253/99-18, Recurso 131846, Acórdão 301-34299, 3º Conselho, 1ª Câmara, Relator Luiz Roberto Domingo, Data da Sessão: 28.02.2008; Processo 35369.000312/2007-11, Recurso 144761, Acórdão 144761, 2º Conselho, 5ª Câmara, Relator Manoel Coelho Arruda Junior, Data da Sessão: 09.05.2008; Processo 13888.001023/99-59, Recurso 130715, Acórdão 202-19100, 2º Conselho, 2ª Câmara, Relator Antônio Lisboa Cardoso, Data da Sessão: 05.06.2008; Processo 13832.000081/2002-77, Recurso 139131, Acórdão 293-00049, 2º Conselho, 3ª Turma Especial, Relator Alexandre Kern, Data da Sessão: 20.11.2008.

<sup>739</sup> RE 136.805, 2ª Turma, Relator Ministro Francisco Rezek, DJ de 26.08.1994. No mesmo sentido: RE 136883, 1ª Turma, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 13.09.1991; RE 137689, 2ª Turma, Relator Ministro Néri da Silveira, DJ de 16.06.1995.

E se é a declaração de inconstitucionalidade que retira o fundamento de validade da obrigação tributária e transforma o respectivo pagamento em indevido, nada mais justo do que considerar que a partir de então deve o sujeito passivo ter um prazo para pleitear a respectiva repetição de indébito.

Tal situação, como indicam Cerqueira e Vieira, de fato se assemelha à reforma de decisões condenatórias de pagamento de tributos mencionadas no inciso II do artigo 168 do CTN. Mas parece se enquadrar melhor ao que dispõe o artigo 1º do Decreto 20.910/32, eis que, ao transformar o pagamento em indevido, o ato de declaração da inconstitucionalidade dá origem à dívida da Fazenda perante o sujeito passivo, nos termos do mencionado artigo legal.

Destarte, com base no exposto é possível dizer que a partir da declaração de inconstitucionalidade da lei, o sujeito passivo tem o prazo de 5 (cinco) anos para requerer a restituição do que pagou em função da lei inconstitucional, nos termos do artigo 1º do Decreto 20.910/32. Todavia, cabe ainda questionar se o referido direito se estenderia a tudo que recolheu desde a edição da lei, como propõem Marco Aurélio Greco e Helenilson Pontes, ou se haveria um limite temporal para tanto.

Entender que o sujeito passivo teria direito a restituir tudo que foi pago durante todo o período de vigência da lei inconstitucional, independentemente de quanto tempo depois da sua entrada em vigor foi ajuizada a respectiva ADIN ou publicada a Resolução do Senado suspendendo a sua execução, não seria condizente com o princípio da segurança jurídica e com a necessidade de estabilização das relações jurídicas, especialmente porque não há como ignorar a possibilidade de o sujeito passivo promover, desde a publicação da lei, ação individual para questionar a sua constitucionalidade e a obrigação de se recolher o tributo nela previsto.

Assim, muito embora os fundamentos acima expostos permitam a admissão da reabertura do prazo para se pleitear repetição do que foi pago em função de lei inconstitucional, tendo em vista os próprios princípios informadores da decadência, é oportuno verificar a viabilidade de se impor um limite ao que pode ser restituído, em função do tempo decorrido.

Talvez uma solução razoável possa ser obtida a partir da observação de que a ADIN tem eficácia *erga omnes*, surtindo efeito, portanto, a todos que se encontrem na mesma situação de ter realizado recolhimentos indevidos. Com base nisso, pode-se considerar que estes deixam de ficar inertes quando do ajuizamento da

mencionada ação, pois é na defesa de seus interesses que uma das pessoas legitimadas pela Constituição Federal a propõe.<sup>740</sup> E uma vez ausente o elemento essencial da inércia, não há mais como fluir a decadência. E este obstáculo ao fluxo do prazo decadencial permanecerá enquanto perdurar a ADIN.

Verifique-se ademais que a partir do momento em que é ajuizada uma Ação Direta de Inconstitucionalidade de lei tributária, o Estado já pode prever que com a eventual procedência desta, terá de realizar a restituição dos valores indevidamente recolhidos.

Já no caso do controle difuso de constitucionalidade da lei, tendo em vista que é a Resolução do Senado que atribui efeito *erga omnes* à decisão de inconstitucionalidade proferida pelo STF, o marco de saída de inércia dos sujeitos passivos em geral (que são representados por aquele órgão) seria a data da própria emissão da referida Resolução.

Diante disso e do fato de o prazo decadencial para se pleitear repetição de indébito ser de 5 (cinco) anos contados da data da extinção do crédito tributário (art. 168, I, do CTN), se, dentro deste período, o sujeito passivo não questionar individualmente a constitucionalidade da lei e requerer a restituição do que pagou com base nela, nem tampouco for ajuizada ADIN ou publicada Resolução do Senado suspendendo a execução da lei inconstitucional, tem-se que ele, sujeito passivo, permaneceu inerte no exercício de seu direito, permitindo a consumação da decadência, e conseqüentemente, a extinção do seu direito à restituição.

Todavia, se uma das pessoas legitimadas pela Constituição ajuizar uma ADIN ou se o próprio Senado reconhecer a inconstitucionalidade de uma lei e suspender a sua execução, todos os cidadãos deixarão de ficar inertes, verificando-se um fato impeditivo para consumação da decadência em relação aos recolhimentos por eles efetuados nos 5 (cinco) anos anteriores.

Com base nisso, é possível concluir que, muito embora a decisão de ADIN ou Resolução do Senado possam marcar um novo termo inicial de prazo para que os

---

<sup>740</sup> **Art. 103.** Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) I - o Presidente da República; II - a Mesa do Senado Federal; III - a Mesa da Câmara dos Deputados; IV - a Mesa de Assembléia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004); V - o Governador de Estado ou do Distrito Federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) VI - o Procurador-Geral da República; VII - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil; VIII - partido político com representação no Congresso Nacional; IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

sujeitos passivos peçam a restituição do que recolheram em razão da lei declarada inconstitucional, somente terão direito à devolução daquilo que já não havia sido atingindo pela decadência quando do ajuizamento da referida ADIN ou da publicação da mencionada Resolução. Isto é, só terão direito à devolução dos pagamentos efetuados a partir dos 5 (cinco) anos anteriores ao ajuizamento ADIN (controle concentrado) ou à publicação da Resolução do Senado (controle difuso).

Exemplificando, imagine-se que em 1999 é instituído um novo tributo, em 2008 é ajuizada ADIN para questionar a sua constitucionalidade, e em 2011 transita em julgado decisão declarando a sua inconstitucionalidade. Nesse caso, o sujeito passivo teria 5 (cinco) anos contados a partir de 2011, ou seja, até 2016, para requerer a devolução de tudo que pagou desde 2006 (5 anos anteriores ao ajuizamento da ADIN).

Já no caso do controle difuso, havendo publicação de Resolução do Senado em 2011, o sujeito passivo teria 5 (cinco) anos a contar desta data (até 2016) para requerer a restituição do que pagou desde 2006 (5 anos anteriores à Resolução).

Esta pode ser uma proposta que, além de estar de acordo com os princípios e requisitos essenciais da decadência e da prescrição, parece se coadunar com os princípios da legalidade, da moralidade, da vedação do enriquecimento sem causa, da confiança na lei fiscal e da segurança jurídica, na medida em que garante ao sujeito passivo que cumpriu a lei com base na presunção de sua constitucionalidade tenha oportunidade de restituir o que pagou indevidamente, e ao mesmo tempo impõe um limite ao período sobre o qual pode se ressarcir, de acordo com a legislação complementar.

Aqui não é demais reiterar a observação realizada no item 3.1 no sentido de que, num primeiro momento, a extinção do direito pelo decurso do tempo pode até parecer injusto (aqui mais ainda, em função da lei inconstitucional). Mas, ao se analisar a questão numa visão mais ampla, verifica-se que tal extinção se justifica para garantir um bem maior: o da segurança jurídica, evitando-se a incerteza, a imprevisibilidade e a indefinição perpétua de relações jurídicas.

Diante de todo o exposto, conclui-se que a declaração de inconstitucionalidade de lei tributária, em controle concentrado ou difuso, pode reabrir o prazo de 5 (cinco) anos para que o sujeito passivo requeira a restituição do que pagou indevidamente (em razão da lei inconstitucional) desde os 5 (cinco) anos anteriores

à data da propositura da ADIN ou da emissão da Resolução do Senado que determinar a suspensão da execução da lei.

#### 6.4 NORMA PRESCRICIONAL DO ARTIGO 169 DO CTN

Consoante já mencionado nos itens 3.5 e 3.6, o prazo prescricional do direito do sujeito passivo pleitear a restituição do indébito está previsto no artigo 169 do Código Tributário Nacional que dispõe que: “prescreve em 2 (dois) anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição”.

Da leitura deste dispositivo depreende-se que se o sujeito passivo optar pela via administrativa para postular a restituição do indébito tributário, e esta lhe for negada, terá ele o prazo prescricional de 2 (dois) anos para promover a ação judicial anulatória da respectiva decisão administrativa denegatória.

Hugo de Brito Machado julga inconstitucional esta norma em função do princípio da isonomia, na medida em que o prazo nela fixado é inferior ao prazo que a Fazenda Pública dispõe para cobrar o crédito tributário. No seu entender “nada justifica o estabelecimento de prazo diferente para que o contribuinte busque em juízo a satisfação de seus direitos”.<sup>741</sup>

Jorge Oliveira Vargas também afirma que o artigo 169 confere tratamento diferenciado e injustificado a favor da Fazenda. Mas, por outro lado, pondera que “na prática não vai prejudicar o contribuinte, pois este [...] pode recorrer diretamente ao Judiciário, independentemente desta ação anulatória, por força do art. 5º, XXXV, da CF”.<sup>742</sup>

Já Hugo de Brito Machado Segundo considera razoáveis as diferenças constantes da lei quantos aos prazos decadenciais e prescricionais entre a Fazenda e o sujeito passivo “à luz das distinções que igualmente existem entre a atividade do contribuinte de postular a devolução de pagamentos indevidos e a atividade do Fisco de lançar e cobrar o crédito tributário”.<sup>743</sup>

---

<sup>741</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 67.

<sup>742</sup> VARGAS, Jorge de Oliveira. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 436.

<sup>743</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Decadência e Prescrição, *op. cit.*, p. 339.

Marcelo Fortes Cerqueira, por sua vez, diz que tal prazo “afeta exclusivamente o acesso à referida ação anulatória do ato administrativo denegatório, e nenhuma ligação há com aquele prazo prescricional de cinco anos (o do art. 168) [...], que sob nenhum argumento pode ser prejudicado por este”. Com base nisso conclui que no caso de o sujeito passivo optar pela via administrativa, terá este prazo de 2 (dois) para ajuizar a ação anulatória, “e mais o restante do prazo prescricional de cinco anos para a ação judicial (que teve início com o pagamento indevido), caso não tenha ajuizado a ação do *caput* do art. 169 ou não pretenda fazê-lo”.<sup>744</sup>

No mesmo sentido é a opinião de Eurico de Santi, para quem o artigo 169 “há que ser encarado como benéfico ao contribuinte na medida em que pode estender o curso do exercício do direito de ação por mais um período de até dois anos”.<sup>745</sup>

O que se revela mais correto dizer é que, nos termos do artigo 168 do CTN, o sujeito passivo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para requerer a repetição de indébito, seja pela via administrativa ou judicial. Mas se optar pela administrativa e tiver seu pedido negado, terá ele 2 (dois) anos para promover demanda judicial anulatória desta decisão. Esse prazo prescricional não se confunde com o decadencial, de modo que, ao contrário do pensamento de Cerqueira, se no primeiro ano do curso do prazo de decadência o sujeito passivo efetuar o pedido administrativo e obtiver decisão desfavorável, terá ele, nos termos da lei, tão-somente 2 (dois) anos para ajuizar a ação anulatória, sendo este o meio adequado para afastar os efeitos daquela (decisão administrativa), e não a propositura de outra ação de repetição de indébito como se aquele pedido administrativo não existisse.<sup>746</sup> Caso não queira o sujeito passivo se submeter a este prazo de 2 (dois) anos, deve promover a ação de repetição de indébito diretamente no Judiciário dentro do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Quanto ao termo inicial deste prazo, Robson Maia Lins esclarece que é marcado pela publicação da decisão administrativa denegatória.<sup>747</sup> Tem razão o

---

<sup>744</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do Indébito Tributário**, *op. cit.*, p. 363-364.

<sup>745</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 260 e 264.

<sup>746</sup> Também pode ser considerada a possibilidade de se impetrar Mandado de Segurança, cujo prazo, todavia, é ainda mais exíguo – 120 dias – consoante artigo 18 da Lei 1.533/51.

<sup>747</sup> LINS, Robson Maia. **Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária: Decadência e Prescrição**, *op. cit.*, p. 113.



autor, desde que a referida decisão seja definitiva, isto é, não mais passível de recurso administrativo pelo sujeito passivo.

Assim, por exemplo, se ocorrer homologação do pagamento indevido em julho de 2000, for protocolado o requerimento administrativo de restituição em dezembro de 2000, e se efetuar a intimação de decisão administrativa definitiva denegatória em janeiro de 2002, a prescrição para ajuizar ação anulatória desta decisão, nos termos do artigo 169 do CTN, consumir-se-ia em janeiro de 2004.

Quanto à isonomia, é certo que as distinções entre as atividades da Fazenda e do sujeito passivo podem justificar tratamento um pouco diferenciado da lei. Não há como negar que o sujeito passivo pode verificar a violação de seu direito e ajuizar a correspondente ação assim que for notificado da decisão administrativa, ao passo que a Fazenda necessita de mais tempo para averiguar os eventuais descumprimentos de lei pelos sujeitos passivos e promover as respectivas ações executivas. Mesmo assim, a concessão de apenas 2 (dois) anos de prazo prescricional ao sujeito passivo se revela exíguo e desproporcional ao de 5 (cinco) anos disposto à Fazenda, merecendo ser revisto e alterado pelo legislativo.

Todavia, enquanto o mencionado dispositivo legal permanecer em vigor, parece temerário afirmar que o prazo extintivo nele previsto não é aplicável. Isto porque, assim como em outras situações analisadas neste estudo, poderia provocar um dano ainda maior, na medida em que abriria margem à subjetividade para fixação do prazo prescricional incidente no caso, gerando incerteza e, conseqüentemente, insegurança jurídica, o que contraria os próprios fundamentos da prescrição.

Destarte, da análise do artigo 169 do CTN é possível construir a seguinte norma: *HIPÓTESE* – dado o fato de o sujeito passivo não ajuizar ação anulatória de decisão administrativa denegatória de seu direito de repetição de indébito durante 2 (dois), a contar da intimação da referida decisão; deve ser o *CONSEQÜENTE* – a extinção do direito de requerer judicialmente a reforma da referida decisão administrativa.

#### 6.4.1 Interrupção prevista no parágrafo único do artigo 169 do CTN

Define o parágrafo único, do artigo 169 que: “O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada”.

Paulo de Barros Carvalho considera inconstitucional tal dispositivo, por contrariar o artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal:

[...] em termos práticos inibe a tutela jurisdicional do sujeito passivo, pois teria apenas um ano para ver definitivamente apreciado o seu pedido, tempo por demais exíguo para que se forme a convicção do magistrado, no âmbito de uma ação ordinária.

O enunciado normativo que se contém nesse parágrafo único é, no nosso entender, uma regra inconstitucional, por contrariar, grosseiramente, art. 5º, XXXV, da Carta Magna. Se a lei não pode excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão ou ameaça a direito, salta à mais pura evidência que o Código não poderia limitar o exercício do direito de ação a tal ponto que viesse a comprometê-lo no plano concreto.<sup>748</sup>

Marcelo Fortes de Cerqueira também confere essa interpretação de que o parágrafo único do artigo 169 estaria impondo o limite de 1 (um) ano para a solução da lide. E, em razão disso, o considera inibitório da tutela jurisdicional, em afronta ao artigo 5º, XXXV, da CF, motivo pelo qual julga que não foi recepcionado pela atual Constituição.<sup>749</sup>

No mesmo sentido é a doutrina de Hugo de Brito Machado, que conclui que o parágrafo único do artigo 169 do CTN está eivado de dupla inconstitucionalidade. “Primeira delas por lesão evidente ao princípio da isonomia. E a segunda por lesão, também evidente, à garantia do direito de jurisdição”.<sup>750</sup>

Sacha Navarro Coêlho diz que tal dispositivo “é de uma desfaçatez sem tamanho. É modalidade de prescrição intercorrente [...] absurdo privilégio processual em prol da Fazenda Pública, contra o princípio da isonomia”.<sup>751</sup>

<sup>748</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 463.

<sup>749</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do Indébito Tributário**, *op. cit.*, p. 364.

<sup>750</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Decadência e Prescrição**, *op. cit.*, p. 68-71.

<sup>751</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 712.

Em contrapartida Eurico Marcos Diniz de Santi defende que: “realizada a aludida interrupção, o prazo pela metade só começa a correr após o termo do processo desde que não haja julgamento do mérito”. Para ele, este dispositivo garante ao sujeito passivo, no caso de coisa julgada formal, prazo superveniente para propositura de uma nova demanda.<sup>752</sup>

Luciano Amaro, ao analisar o dispositivo em questão, pondera que “é claro que, no curso regular do processo, ainda que este demore vários anos, o direito do autor não é prejudicado. Só o será se der causa a que o processo fique paralisado (prescrição intercorrente)”.<sup>753</sup>

Humberto Martins, por sua vez, entende que, mesmo sob a interpretação de que tal norma só poderia ser aplicada em caso de culpa do autor, não é razoável em função da grande disparidade entre o prazo de prescrição intercorrente em face da Fazenda (5 anos) e o do sujeito passivo (1 ano), havendo, no seu entender, evidente falta de isonomia.<sup>754</sup>

Schubert Machado salienta que esta norma não tem sido aplicada “certamente em razão da sua grave ofensa aos princípios da isonomia, do devido processo legal, do livre acesso ao Judiciário, da razoabilidade e da proporcionalidade”.<sup>755</sup>

De fato, como já visto no item 5.4.1, não há como se admitir o reinício do prazo prescricional durante o curso do processo, ao menos enquanto o autor da ação estiver promovendo todos os atos cabíveis para dar continuidade ao feito, eis que a prescrição só pode fluir se houver inércia do titular do direito. Pensamento contrário, além de não se coadunar com os princípios que regem a decadência e a prescrição, tolheria o livre acesso ao Judiciário garantido pelo inciso XXXV do artigo 5º da CF, bem como violaria o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório assegurados pelo inciso LV, também do artigo 5º da CF.

Assim, a aplicação do parágrafo único do artigo 169 do CTN só pode ser aceita se for considerado que o prazo prescricional de 1 (um) ano nele previsto terá início se e quando houver inércia do titular do direito. Nestes termos, a prescrição só

---

<sup>752</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 265.

<sup>753</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 429. No mesmo sentido é a doutrina de Francisco do Santos Júnior (**Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil**, *op. cit.*, p. 273) e de Margarete Barsani (**Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 138).

<sup>754</sup> MARTINS, Humberto. **Decadência e Prescrição**, *op. cit.*, p. 42.

<sup>755</sup> MACHADO, Schubert de Farias. **Decadência e Prescrição**, *op. cit.*, p. 348.

se consumaria se: i) este deixasse de praticar qualquer ato processual a ele imputado e permanecesse omissa por mais de 1 (um ano); ou ii) havendo extinção do processo sem julgamento de mérito, não propusesse outra demanda para buscar anular a decisão administrativa que lhe negou o direito à restituição do indébito.

No que se refere à extensão do referido prazo prescricional, assim como o do *caput* do artigo 169, é bastante exíguo e desproporcional àquele concedido à Fazenda Pública, sendo indicada a sua revisão e alteração pelo legislativo. Todavia, também à semelhança do que se concluiu em relação ao *caput* do artigo 169, enquanto o prazo fixado em lei complementar estiver em vigor, a sua aplicação é juridicamente possível, sendo, portanto, aconselhável o seu cumprimento.

Assim, a norma possível de se extrair do parágrafo único do artigo 169 do CTN tem a seguinte estrutura: *HIPÓTESE* – dado o fato de o sujeito passivo permanecer omissa por mais de 1 (um) ano, a contar da data em que deixou de praticar qualquer ato processual a ele imputado na ação anulatória de decisão administrativa denegatória de seu direito à repetição de indébito, ou do trânsito em julgado de decisão que extinguiu o processo sem julgamento de mérito; deve ser o *CONSEQÜENTE* – a extinção do direito de requerer judicialmente a reforma da referida decisão administrativa.

## 7. CONCLUSÃO

Visando a uma melhor análise e compreensão das normas de decadência e de prescrição tributárias aplicáveis aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, foi importante, *a priori*, verificar o seguinte.

- I - A ordem jurídica pode ser definida como uma construção escalonada de normas, pois cada norma retira seu fundamento de validade de outra, que perante ela, é tida como superior. Tais normas são o resultado da interpretação dos textos de lei, a qual não deve se dar em função de um único dispositivo isolado, mas do conjunto daqueles que tratam do mesmo objeto, visando à constituição de um sistema normativo harmônico e sem contradições.
- II - A norma jurídica tributária é composta por uma hipótese e uma conseqüência, a qual incide, automática e infalivelmente, toda vez que a integralidade daquele suporte fático se concretiza, fazendo nascer a relação jurídica tributária e, conseqüentemente, a obrigação e o crédito tributário.
- III - O lançamento tributário é um ato administrativo de aplicação ao caso concreto da norma geral e abstrata, cuja emissão é imposta por lei como condição formal para que a Fazenda possa exigir do sujeito passivo o cumprimento da obrigação tributária. Tal ato não tem o condão de constituir a obrigação, nem o crédito tributário, na medida em que estes nascem quando da incidência da norma, nos termos acima expostos. A sua eficácia também não é meramente declaratória, mas preclusiva, pois, uma vez esgotadas as vias de recurso administrativo ou judicial, o lançamento se torna imodificável, prevalecendo a situação nele disposta, independentemente de condizer ou não com a realidade fática material preexistente.
- IV - Nos tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação”, o crédito tributário pode se constituir e se extinguir independentemente de

lançamento. Isto porque, a atividade do sujeito passivo de apurar a ocorrência do fato tributário, calcular o valor do respectivo tributo e efetuar o seu recolhimento não pode ser qualificada como lançamento, eis que este é ato privativo da autoridade administrativa. E a eventual homologação expressa do pagamento, também não tem natureza de lançamento, pois este é emitido para exigir o cumprimento de uma obrigação e a homologação expressa para dar quitação a esta. Quanto à chamada “homologação tácita”, da mesma forma, não pode ser tida como um lançamento, na medida em que se trata de um fato jurídico, cuja consequência é a extinção do crédito tributário. Por outro lado, quando não houver o dito *pagamento antecipado*, ou sendo ele efetuado em valor insuficiente, deve a Fazenda emitir o ato de lançamento para exigir o que julgar devido. E, nos casos em que o próprio sujeito passivo apresenta declaração (tais como DCTF e GIA) apontando o valor devido, mas não efetua o respectivo recolhimento, apesar de o lançamento daquele montante ser dispensável, a Fazenda deve emitir o auto de infração e notificar o sujeito passivo para aplicar penalidades em função da ausência de pagamento, dando oportunidade à ampla defesa e ao contraditório.

- V - Por fim, nos casos em que houver recolhimento indevido de valor a título de tributo, seja pela aplicação equivocada da lei, pela inconstitucionalidade desta, ou ainda porque o crédito já estava extinto pela consumação da decadência ou da prescrição, o sujeito passivo terá o direito de pleitear a repetição de indébito.

A partir dessas premissas, da doutrina e jurisprudência analisadas, e da fundamentação exposta ao longo deste estudo, foi possível chegar às conclusões adiante expostas.

- I - A decadência e a prescrição são normas jurídicas através das quais é fixado um prazo para que os titulares de direito possam exercê-los, visando, com isso, promover a estabilização das relações jurídicas com o passar do tempo e, conseqüentemente, a segurança jurídica.

- II - Justamente por se tratarem de normas jurídicas, caberá ao legislador fixar os critérios que compõem a sua hipótese, bem como prescrever as suas conseqüências, de modo que os estudos e conceitos firmados no direito civil a respeito da decadência e da prescrição só devem ser aproveitados no âmbito tributário quando compatíveis com os dispositivos legais e princípios que o regem.
- III - E a competência para emitir os textos legais sobre decadência e de prescrição tributárias é do legislador complementar, em função da disposição expressa constante do artigo 146, III, "b", da Constituição Federal de 1988. Tal reserva de lei também se verificava no artigo 18, § 1º, da Carta da República de 1967. Assim, as leis que regulamentam a matéria, editadas antes da CF/67, foram por ela recepcionadas com o *status* de lei complementar, só podendo ser alteradas por esta espécie legislativa, sendo esse o caso do Código Tributário Nacional. Pelo mesmo motivo, as leis ordinárias emitidas após a CF/67, que vieram a tratar da decadência e da prescrição, não são aplicáveis aos tributos, situação em que se incluem os dispositivos a respeito da matéria constantes da Lei 6.830/80 e da Lei 8.212/91 (hoje já revogados).
- IV - As normas decadenciais têm como elementos essenciais a existência de um direito a ser exercido; a inércia do titular em fazê-lo; a continuidade dessa inércia durante o decurso do tempo predeterminado na lei; e a não ocorrência de qualquer causa suspensiva ou interruptiva. No que se refere ao direito da Fazenda ao crédito tributário, o artigo 173 do CTN fixa prazo decadencial para que ela emita o lançamento tributário. Já quanto ao direito de repetição de indébito do sujeito passivo, o artigo 168 do CTN fixa prazo decadencial para que este possa requerê-lo administrativa ou judicialmente. Nos dois casos, o direito a ser atingido pela decadência pode ser classificado como potestativo, eis que não dependem de qualquer prestação da outra parte para serem exercidos. A realização de ambas as hipóteses decadenciais têm como conseqüência a extinção do próprio direito material, podendo, em razão disso, ser argüidas a qualquer tempo e reconhecidas de ofício pelo juiz. Pelo mesmo motivo, o pagamento de tributo já decaído gera o direito de restituição.

- V - As normas prescricionais têm os mesmos elementos essenciais das decadenciais, diferenciando-se quanto ao momento em que ocorrem e à natureza do direito que extinguem. A prescrição que corre contra a Fazenda, prevista no artigo 174 do CTN, refere-se ao prazo para que execute o crédito tributário, só tendo início depois da emissão do lançamento e do seu não atendimento pelo sujeito passivo. Em razão da necessidade de haver esse descumprimento, o direito a ser exercido pela Fazenda pode ser classificado como de prestação. A consequência desta norma também coincide com a da decadência (extinção do próprio crédito tributário), motivo pelo qual a sua consumação igualmente poder ser argüida a qualquer tempo ou reconhecida *ex officio* em juízo, bem como gerar o direito de restituição quando o sujeito passivo realizar o recolhimento após o seu termo final.
- VI - A prescrição do direito à repetição de indébito do sujeito passivo está prevista no artigo 169 do CTN, tratando-se do prazo para que ele ajuíze ação anulatória de eventual decisão administrativa que tenha lhe negado a devolução do que pagou indevidamente. Essa resistência da Fazenda também confere ao direito a ser aqui atingido a característica de direito de prestação. A consequência desta norma de prescrição é a extinção da possibilidade de se ajuizar a referida ação, não podendo, por isso, ser reconhecida de ofício.
- VII - Tendo em vista que as normas decadenciais e prescricionais contêm como elemento de suas hipóteses de incidência o decurso de prazo, e considerando que não há lei complementar que estabeleça as regras de transição em caso de alteração legislativa da sua extensão ou dos critérios para a sua contagem, concluiu-se que, se a eventual nova lei não vier a dispor sobre tais regras, só deve ser aplicada em casos cujo termo *a quo* do prazo se inicie ou reinicie (integralmente) após a sua entrada em vigor. Somente quando a modificação for de causa interruptiva é que a novel legislação incidirá imediatamente, mesmo quando o fluxo decadencial ou prescricional já estiver em curso, desde que o fato interruptivo se realize após o início da vigência da lei que o preveja.



- VIII - Especificamente em relação às normas decadenciais do direito de crédito da Fazenda aplicáveis aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a partir da exegese dos artigos 149, V, 150, § 4º, e 156, V, do Código Tributário Nacional, concluiu-se que havendo ou não o dito *pagamento antecipado* pelo sujeito passivo, não concordando a Fazenda com o montante recolhido ou com a ausência deste, terá o prazo de 5 (cinco) anos a contar da data da concretização da hipótese normativa tributária para efetuar o lançamento do que entender devido, sob pena de extinção do crédito tributário. A única exceção está expressamente prevista no próprio § 4º do artigo 150 do CTN, qual seja: a comprovação de dolo, fraude ou simulação, situação em que o prazo decadencial aplicável será o do inciso I do artigo 173 do CTN, isto é, de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte ao do fato tributário. Tal prazo, consoante o parágrafo único do mesmo artigo 173, poderá ter o seu termo *a quo* antecipado por eventual notificação de atividade preparatória de lançamento.
- IX - Em qualquer caso, em função do que dispõe o inciso II do artigo 173 do CTN, se o lançamento vier a ser anulado por vício formal, através de decisão judicial ou administrativa, a Fazenda terá o prazo de 5 (cinco) anos a contar da data da ciência ao sujeito passivo da aludida decisão anulatória (definitiva) para emitir um novo lançamento.
- X - Dentro ainda de todos os prazos decadenciais supra, pode a Fazenda emitir lançamento adicional ou complementar ao anteriormente realizado, nos termos do parágrafo único do artigo 149 do CTN.
- XI - O fluxo dos mencionados prazos decadenciais não é atingido por eventual realização de qualquer das causas de suspensão de exigibilidade indicadas no artigo 151 do CTN, exceto quando houver decisão judicial expressamente proibindo a Fazenda de emitir o lançamento tributário. Na hipótese de o sujeito passivo, ao invés de efetuar o *pagamento antecipado*, depositar o valor correspondente em juízo (hipótese de suspensão de exigibilidade) e a Fazenda concordar com o montante deste, o que ocorre é a dispensa de realizar o lançamento do respectivo crédito; mas, se julgar que o depósito

está incorreto, deve, dentro do prazo decadencial de 5 (cinco) anos contados do fato tributário, emitir o lançamento complementar e notificar o sujeito passivo para que deposite o valor faltante, sob pena de extinção de seu direito.

- XII - Quanto ao prazo prescricional para que a Fazenda promova a execução do crédito tributário, nos termos do artigo 174 do CTN, é de 5 (cinco) anos contados da data da “constituição definitiva” daquele (crédito tributário). Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, havendo necessidade de a Fazenda emitir lançamento ou auto de infração para aplicação de penalidade em razão de eventual ausência de pagamento, o referido prazo terá início quando estes não mais puderem ser contestados na esfera administrativa.
- XIII - O curso deste prazo prescricional pode ser interrompido, isto é, ter um novo início, quando ocorrer uma das causas previstas no parágrafo único do artigo 174 do CTN, quais sejam: a citação pessoal do devedor (até o advento da LC 118/05); o despacho que determinar a citação em execução fiscal (depois da LC 118/05); o protesto judicial; qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; e, qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor. O despacho citatório emitido após a entrada em vigor da LC 118/05 tem o condão de interromper o fluxo prescricional mesmo nos casos em que na referida data (início da vigência da nova lei) o seu termo inicial já tivesse ocorrido.
- XIV - A contagem do prazo prescricional é cessada na data da realização das mencionadas causas interruptivas, e, em regra, imediatamente após, tem um novo início. Somente nas hipóteses de interrupção pela citação ou pelo despacho citatório em execução fiscal é que o prazo só voltará a fluir quando a Fazenda deixar de promover os atos que lhe são imputados para dar andamento ao processo e, conseqüentemente, satisfazer o seu direito ao crédito. Isto porque, até que se verifique a omissão, não poderá ser configurada a inércia, *condição sine qua non* da prescrição. Afastado este empecilho (ausência de inércia), o prazo prescricional deve começar a

correr novamente, de modo que se o aludido silêncio persistir por mais de 5 (cinco) anos, deve ser reconhecida a chamada “prescrição intercorrente”.

- XV - Tendo em vista que a Fazenda só pode promover a execução de crédito dotado de exigibilidade, se esta restar suspensa por uma das causas do artigo 151 do CTN, o fluxo prescricional também deve ficar suspenso, só voltando a correr depois de removido o impedimento. E, caso um daqueles motivos de suspensão se realize antes do termo *a quo* do prazo, este só poderá ter início quando aquele (impedimento) deixar de existir. Assim, uma vez que a existência de processo administrativo em que se discute o lançamento tributário é uma das causas de suspensão do fluxo prescricional, este não pode ocorrer enquanto o referido processo perdurar. Mesmo nos casos em que dito processo se estenda por mais de 5 (cinco) anos, a ausência de previsão legislativa a respeito de uma possível prescrição intercorrente impede a afirmação, ao menos teórica, de que esta deve ser reconhecida.
- XVI - No que se refere ao prazo decadencial para o sujeito passivo postular a restituição do indébito tributário, administrativa ou judicialmente, nos termos do inciso I do artigo 168 do CTN, é de 5 (cinco) anos a contar da extinção do crédito tributário. Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a referida extinção só ocorre com a homologação do pagamento ou com o decurso do prazo para tanto, nos termos dos §§ 1º e 4º do artigo 150, bem como do inciso VII do artigo 156 do CTN. E o artigo 3º da Lei Complementar 118/2005 – que, sob o pretexto de ser lei interpretativa do inciso I do artigo 168 do CTN, pretendeu afastar, inclusive em relação a fatos pretéritos, a referida exegese – não é aplicável nem retroativa, nem prospectivamente. Não se aplica para o passado porque, uma vez que já havia interpretação consolidada pelo STJ a respeito do mencionado inciso I do artigo 168 do CTN, esta deve prevalecer, sob pena de violação ao princípio da separação dos poderes, da segurança jurídica e do próprio Estado Democrático de Direito. E não se aplica para o futuro, tendo em vista que, além de ter se caracterizado o desvio de finalidade na edição da referida lei complementar, a “interpretação” por ela proposta não se coaduna com os

demais dispositivos do CTN acima mencionados que regem a sistemática do lançamento por homologação.

- XVII - Na hipótese de o sujeito passivo não efetuar o pagamento dito *antecipado*, questionar a sua exigência, for inicialmente vencido, e recolher, em função dessa decisão, o respectivo tributo, mas continuar recorrendo de modo a reformar tal julgado em seu favor, terá, a partir do momento em que este se tornar definitivo, o prazo de 5 (cinco) anos para requerer a respectiva restituição, nos termos do inciso II do artigo 168 do CTN.
- XVIII - O prazo de 5 (cinco) anos de decadência do direito do sujeito passivo pode ainda ter um novo início com a declaração de inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal, da lei que tiver fundamentado o recolhimento do tributo. Tal prazo deverá ser contado a partir do trânsito em julgado da decisão da Ação Direta de Inconstitucionalidade (controle concentrado) ou da data da publicação da Resolução do Senado que suspende a execução da lei declarada inconstitucional (inciso X, do art. 52, da CF/88), no caso de controle difuso. Todavia, o sujeito passivo só pode requerer a repetição do que recolheu a partir dos 5 (cinco) anos anteriores à data da propositura da ADIN ou da publicação da Resolução do Senado.
- XIX - Por fim, se o sujeito passivo requerer administrativamente a restituição do indébito e esta lhe for negada, nos termos do artigo 169 do CTN, terá o prazo de 2 (dois) anos para ajuizar a ação anulatória da referida decisão administrativa, contados da publicação desta. Ainda, se o sujeito passivo permanecer omissor por mais de 1 (um) ano, a contar da data em que eventualmente deixar de praticar qualquer ato processual a ele imputado na referida ação anulatória, ou do trânsito em julgado de decisão que a extinguir sem julgamento de mérito, poderá ser considerada consumada a prescrição do seu direito de buscar judicialmente a reforma da decisão administrativa, em função do que dispõe o parágrafo único do artigo 169 do CTN.

## REFERÊNCIAS

- ABAL, Rafael Peixoto. **Decadência & os Tributos Sujeitos ao Lançamento por Homologação**. Curitiba: Juruá, 2003.
- ABRÃO, Carlos Henrique. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 189-203.
- AKEL, Michelle Heloise. **Lançamento Tributário e Processo Administrativo Fiscal: O Instituto e seu Controle no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. 2007. 240 f. Dissertação (Mestrado em Direito de Estado) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2007.
- ALMEIDA, Marcelo Ribeiro de. A Prescrição e a Decadência no Direito Tributário e seus Reflexos na Constituição e Exigência do Crédito Objeto de Questionamento Judicial. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 24, p. 83-98, set. 1997.
- AMARO, Luciano. As Chamadas Leis Interpretativas. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 45, p. 229-232, jul./set. 1988.
- \_\_\_\_\_. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- \_\_\_\_\_. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n. 300, p. 7-37, out. 1960.
- ATALIBA, Geraldo. *Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios*. **Revista de Direito Público**, n. 10, p. 45-80, out./dez. 1969.
- \_\_\_\_\_. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- ÁVILA, Humberto. Lei Complementar sobre Normas Gerais. Matéria de Norma Geral. Prescrição e Decadência. Prazo. Fixação por Lei Ordinária Contrária à Lei Complementar. Exame de Constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 157, p. 107-114, out. 2008.
- AYALA, Jose Luis Perez de. **Derecho Tributario I**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BARSANI, Margarete Gonçalves. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário: Atualizado de acordo com a Lei Complementar 118/2005**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.
- BECHO, Renato Lopes. A Interrupção do Prazo de Prescrição pela Citação, na Lei Complementar n.º 118/05. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 115, p. 108-115, abr. 2005.
- \_\_\_\_\_. A Prescrição Intercorrente nos Executivos Fiscais e a Lei 11.051. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 125, p. 50-59, fev. 2006.
- \_\_\_\_\_. A Prescrição Intercorrente nos Executivos Fiscais. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, Síntese, n. 53, p. 148-161, jan./fev. 2007.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BEVILÁQUIA, Clóvis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo, 1959.

BITTAR, Djalma. Prescrição Intercorrente em Processo Administrativo de Consolidação do Crédito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 72, p. 18-22, set. 2001.

BORGES, José Souto Maior. Normas Gerais de Direito Tributário. **Revista de Direito Público**, ano 7, n. 31, p. 251-281, 1974.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro**: Lançamento Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1981. v. 4.

\_\_\_\_\_. **Lançamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

\_\_\_\_\_. **Obrigações Tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Comunitário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

\_\_\_\_\_. Parecer sobre hipóteses de lançamento por homologação e lançamento de ofício. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, RT, n. 62, p. 295-321, maio/jun. 2005.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Breves Notas sobre a Lei Complementar nº 118/05 (Alterações do Código Tributário Nacional Decorrentes da Nova Lei de Falências). *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005. v. 9, p. 74-87.

\_\_\_\_\_. Súmulas Obrigatórias do Primeiro Conselho de Contribuintes e Direitos dos Administrados. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10, p. 62-75.

BROLIANI, Jozélia Nogueira. **Lançamento Tributário, Lançamento por Homologação e Autolancamento**. 2003. 255 f. Dissertação (Mestrado em Direito de Estado) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2003.

CAETANO, Marcello. **Manual de Direito Administrativo**. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2007. v. I.

CAHALI, Yussef Said. **Prescrição e Decadência**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

CAIS, Cleide Previtali. **O Processo Tributário**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

CANÍBAL, Roberto. Direito Constitucional Tributário. Institutos da Prescrição e da Decadência como Tratados em Lei Complementar da Solidariedade Originária e Subseqüente ou Interveniente. **Revista da AJURIS**, n. 101, p. 277-292, mar. 2006.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Do Lançamento. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Do Lançamento**. Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 12. São Paulo: Resenha Tributária, 1987. p. 1-23.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. A Prescrição da Pretensão de Restituição do Indébito Tributário e a Recém-editada LC 118/2005. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, RT, n. 62, p. 44-62, maio/jun. 2005.

\_\_\_\_\_. A Lei Complementar nº 118 e a Prescrição da Pretensão de Restituição do Indébito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 117, p. 21-31, jun. 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Decadência e Prescrição em Direito Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2008.

CARVALHO, Cristiano; JOBIM, Eduardo. Da prescrição intercorrente de créditos tributários e o art.40, § 4º, da Lei de Execuções Fiscais inserido pela Lei nº 11.051/2004. *In*: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Decadência e Prescrição em Direito Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2008. p.179-187.

CARVALHO, Paulo de Barros. *O campo restritivo das normas gerais de direito tributário*. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n. 433, p. 297-303, nov. 1971.

\_\_\_\_\_. Extinção da Obrigação Tributária, nos Casos de Lançamento por Homologação. *In*: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 1997.

\_\_\_\_\_. Lançamento por homologação – Decadência e Pedido de Restituição. **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 3, p. 72-82, 1ª quinz. fev. 1997.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Norma Tributária**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

\_\_\_\_\_. O art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005, Princípio da Irretroatividade e Lei Interpretativa. *In*: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 737-759.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

\_\_\_\_\_. Contribuição Previdenciária – Prazos Decadencial e Prescricional. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, Síntese, n. 59, p. 17-29, jan./fev. 2008.

CASSONE, Vittorio. Repetição do Indébito Tributário, Compensação e Ação Declaratória. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 444-463.

\_\_\_\_\_. O Lançamento Tributário e a Decadência. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 446-463.

\_\_\_\_\_. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 204-223.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do Indébito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

\_\_\_\_\_. Extinção de Obrigação Tributária: Compensação e Repetição de Indébito. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 371-406.

CIMINELLI, Selma. Contribuições Previdenciárias – Prescrição e Decadência – o Entendimento do STF – uma Questão de Princípios. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 159, p. 115-130, dez. 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Liminares e Depósitos antes do Lançamento por Homologação: Decadência e Prescrição**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

\_\_\_\_\_. O Lançamento Tributário e a Decadência. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 395-417.

\_\_\_\_\_. Decadência, Prescrição e Contribuições Previdenciárias – Considerações sobre a Doutrina do Ministro Carlos Mário Velloso sobre o deslocamento do *Dies a Quo* para lançar, quando no lançamento por homologação ocorre dolo, fraude ou simulação. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). **Construindo o Direito Tributário na Constituição – Uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 327-336.

\_\_\_\_\_; LOBATO, Valter. Reflexões sobre o art. 3º da Lei Complementar 118. Segurança Jurídica e a Boa-fé como Valores Constitucionais. As Leis Interpretativas no Direito Tributário Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 117, p. 108-123, jun. 2005.

\_\_\_\_\_; COELHO, Eduardo Junqueira. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 79-114.

CONRADO, Paulo Cesar. Execução Fiscal em Matéria Tributária: decretabilidade *ex officio* da prescrição intercorrente. *In*: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Decadência e Prescrição em Direito Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 173-178.

COSTA, Adriano Soares da. **Teoria da Incidência da Norma Jurídica: Crítica ao Realismo Lingüístico de Paulo de Barros Carvalho**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

COSTA, Carlos Celso Orcesi. **Obrigação, Lançamento e Relação Jurídica Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

COSTA, Mário Luiz Oliveira da. Lei Complementar n.º 118/2005: a Pretendida Interpretação retroativa acerca do Disposto no art. 168, I do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 115, p. 97-107, abr. 2005.

COSTA-CORRÊA, André L. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 273-297.

CUNHA, Ricarlos Almagro Vitoriano. Lei Interpretativa e o Prazo para a Repetição do Indébito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 147, p. 104-118, dez. 2007.

DALLA, Ricardo Corrêa. A Posição da Lei Interpretativa no Sistema Jurídico Brasileiro: LC 118/2005. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, RT, n. 65, p. 311-326, nov./dez. 2005.

DALLAZEM, Dalton Luiz. **A Declaração de Inconstitucionalidade e seus Efeitos sobre as Relações Jurídicas Tributárias**. 2003. 284 f. Dissertação (Mestrado em Direito de Estado) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2003.



\_\_\_\_\_. O Código Civil de 2002 e o prazo para pleitear a Repetição do Indébito Tributário. *In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito Tributário e o Novo Código Civil.** São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004. p. 341-362.*

DELGADO, José Augusto. Os Efeitos do Art. 3º da Lei Complementar n. 118/2005 na Interpretação do inciso I do Art. 168 do CTN – Lei Interpretativa. *In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges.** São Paulo: Malheiros, 2005. p. 161-189.*

DENARDI, Zelmo. Preclusão Tributária e Prescrição da Pretensão Restitutiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 114, p. 99-106, mar. 2005.

DENARDI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DERZI, Misabel. Notas de Atualização. *In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar.** 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.*

DIAS, Fernando Vaz Ribeiro. Prescrição Intercorrente. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, Síntese, n. 53, p. 162-168, jan./fev. 2007.

DIAS, Tiago Bologna. A Constituição do Crédito por Meio de Declaração do Sujeito Passivo e Interrupção da Prescrição por sua Retificação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 149, p. 108-115, fev. 2008.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário Brasileiro.** 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral do Direito Civil.** São Paulo: Saraiva, 2002. v. 1.

DUNDER, Fabiana Guimarães. Da Declaração de Inconstitucionalidade da Norma pelo Supremo Tribunal Federal e suas Implicações no Cômputo do Prazo Prescricional no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 97, p. 50-55, out. 2003.

FALCÃO, Amílcar. **Fato Gerador da Obrigação Tributária.** 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FANUCCHI, Fábio. **A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário.** São Paulo: Resenha Tributária, 1970.

\_\_\_\_\_. Ainda a Decadência do Direito de Lançar Tributos. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 27, p. 214-220, jan./mar.1974.

\_\_\_\_\_. Decadência e Prescrição. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Decadência e Prescrição.** Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 13. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1976. p. 109-136.*

FEITOSA, Celso Alves. A Questão da “Prescrição Intercorrente” no Processo Administrativo Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 94, p. 18-21, jul. 2003.

\_\_\_\_\_. Prazo para lançar Tributos, no Caso de Fraude, Dolo ou Simulação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 134, p. 30-37, nov. 2006.

FERNANDES, Edison Carlos. Decadência e Prescrição. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição.** Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 371-384.*

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias.* **Revista de Direito Tributário**, n. 17/18, ano V, p. 51-56, jul./dez. 1981.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. Lançamento Tributário e Decadência se Existente Ação Proposta. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 366-378.

FISCHER, Octavio Campos. **Curso de Direito Administrativo**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 407-434.

FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

FUX, Luiz. Do prazo prescricional para o exercício do direito de o contribuinte pleitear a compensação/repetição do indébito referente a tributos sujeitos a lançamento por homologação – manutenção da cognominada tese jurisprudencial dos “cinco mais cinco” a despeito do advento da Lei Complementar n. 118/2005. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 848-882.

GALIANO, Leonardo de Faria. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 445-470.

GAMA, Tácio Lacerda. Obrigação e Crédito Tributário – Anotações à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 50, p. 98-113, maio/jun. 2003.

GARCIA, Plínio Gustavo Prado. Insubsistência da “Norma Interpretativa” do art. 3º da LC n.º 118/2005 e o Lançamento por Homologação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 118, p. 113-118, jul. 2005.

GIANINNI, A. D. **Instituciones de Derecho Tributario**. Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1957.

GIMÉNEZ, Juan José Bayona. **La Caducidad en el Ordenamiento Tributario Español**. Pamplona: Aranzadi, 1999.

GOMES, Marcus. A Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, e jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre o prazo na repetição do indébito dos tributos sujeitos a lançamento por homologação. *In*: PORTELLA, André. **Direito Público Contemporâneo: Estudos em homenagem ao Professor Carlos Valder Nascimento**. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 273-291.

GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. O Direito à Restituição do Indébito Tributário. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 198-231.

GORDILLO, Augustín. **Tratado de Derecho Administrativo**. 9. ed. Buenos Aires: FDA, 2007. tomo 3. Disponível em: <<http://www.gordillo.com>>. Acesso em: 19 dez. 2007.

GRECO, Marco Aurélio; PONTES, Helenilson Cunha. **Inconstitucionalidade da Lei Tributária: Repetição do Indébito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Crédito Tributário e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Decadência e Prescrição**. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 13. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1976. p. 69-82.

\_\_\_\_\_. Prescrição e Decadência em Direito Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 17/18, p. 58-76, jul./set. 1981.

HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

\_\_\_\_\_. A razoável duração do processo no âmbito judicial e administrativo. **Jus Navegandi**. Disponível em: <<http://www.jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=12560>>. Acesso em: 18 maio 2009.

HARADA, Kiyoshi. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 385-406.

HENSEL, Albert. **Derecho Tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2005.

HERNANDEZ, Fernanda Guimarães. Prescrição examinada na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e Lei Complementar 118/05. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Judicial Tributário**: Atualizado com a EC nº 45. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 187-225.

\_\_\_\_\_. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 245-272.

HERNÁNDEZ, J. Menéndez. **La Prescripción en Derecho Tributario**. Barcelona: Bosch, 1998.

HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e “Autolancamento”**. São Paulo: Dialética, 1997.

\_\_\_\_\_. Mesa de Debates “A” – Prescrição e Decadência. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 75, p. 19-23, 1999.

IVO, Gabriel. A incidência da norma jurídica: o cerco da linguagem. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 79, p. 187-197, 2001.

JANCZESKI, Célio Armando. O Fardo da Decisão do STF que Declara Inconstitucional o Tributo, no Cômputo da Decadência e Prescrição, Frente à Jurisprudência Atual do STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 102, p. 45-53, mar. 2004.

JARACH, Dino. **O Fato Imponível**: Teoria geral do direito tributário substantivo. 2. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2004.

JORGE NETO, Nagibe de Melo. O Lançamento por Homologação e o Devido Processo Legal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 133, p. 80-87, out. 2006.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986.

\_\_\_\_\_. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LACOMBE, Américo Masset. **Obrigação Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

LEAL, Antônio Luis da Câmara. **Da Prescrição e da Decadência**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

LIMA, Sebastião de Oliveira. Prescrição Tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Decadência e Prescrição**. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 13. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1976. p. 405-438.

LIMA JUNIOR, Joel Gonçalves de. A Lei Complementar 118 e as Demandas Ajuizadas após 9 de Junho de 2005: Uma Releitura da Decisão do Superior Tribunal de Justiça. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 142, p. 24-38, jul. 2007.

LINS, Robson Maia. **Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária: Decadência e Prescrição**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LOPES, Simone Anacleto. A Prescrição para a Repetição do Indébito de Acordo com a Lei Complementar nº 118/05. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, Síntese, n. 45, p. 5-22, set./out. 2005.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

\_\_\_\_\_. (Coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, 2002.

\_\_\_\_\_.; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Decadência de Prescrição. Prazos. Contagem. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 91, p. 133-142, abr. 2003.

\_\_\_\_\_. O Depósito, o Lançamento por Homologação e a Decadência. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 111, p. 29-35, dez. 2004.

\_\_\_\_\_. Alterações no Código Tributário Nacional em Razão da Nova Lei de Falências. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005. v. 9, p. 213-261.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. A Questão da Lei Interpretativa na Lei Complementar nº 118/2005: Prazo para Repetição de Indébito. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 116, p. 52-68, jun. 2005.

\_\_\_\_\_.; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Segurança Jurídica e a Identidade Específica da Lei Complementar na Constituição Federal de 1988. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 133, p. 102 -120, out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 62-78.

\_\_\_\_\_. O Parcelamento como Causa de Suspensão e de Interrupção da Prescrição no Código Tributário Nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 148, p. 64-69, jan. 2008.

\_\_\_\_\_. Contribuição Previdenciária – Prazos Decadencial e Prescricional. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, Síntese, n. 59, p. 7-16, jan./fev. 2008.

\_\_\_\_\_. Aspectos do Lançamento Tributário. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 830-848.

\_\_\_\_\_. Decadência do Direito de constituir o Crédito Tributário em Face da Inocorrência de Decisão Tempestiva da Autoridade Administrativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 163, p. 57-66, abr. 2009.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS, Paulo de Tarso Vieira. Repetição do Indébito Tributário e Compensação. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 146-165.

\_\_\_\_\_; RAMOS, Paulo de Tarso Vieira. Lançamento Tributário e Decadência. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 247-277.

\_\_\_\_\_. **Processo Tributário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

\_\_\_\_\_. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 298-341.

\_\_\_\_\_. Lançamento por Homologação, Repetição do Indébito e Prescrição. O “Encurtamento” do Prazo Levado a Efeito pela LC 118/2005. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 140, p. 43-47, maio. 2007.

MACHADO, Rubens Approbato. A Prescrição em Matéria Tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Decadência e Prescrição**. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 13. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1976. p. 383-397.

MACHADO, Schubert de Farias. O Direito à Repetição do Indébito Tributário. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 399-422.

\_\_\_\_\_. O Lançamento Tributário e a Decadência. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 418-445.

\_\_\_\_\_. Lançamento por Homologação e Decadência. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 131, p. 68-83, ago. 2006.

\_\_\_\_\_. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 342-370.

MACHADO, Tiziane. Repetição do Indébito Tributário e Compensação. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 423-443.

MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do Lançamento Tributário – Execução e Controle**. São Paulo: Dialética, 1999.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro** (Administrativo e Judicial). 3. ed. São Paulo: 2003.

MARINS, James. **Lançamento Tributário e Decadência: Fragmentos de um Estudo**. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Lançamento Tributário e Decadência. São Paulo: Dialética, 2002. p. 308-329.

MARTINS, Alan; FIGUEIREDO, Antonio Borges de. **Prescrição e Decadência no Direito Civil**. Porto Alegre: Síntese, 2002.

MARTINS, Humberto. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 38-50.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Decadência e Prescrição**. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 13. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1976.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Imposição Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1983.

\_\_\_\_\_. (Coord.). **Do Lançamento**. Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo: Resenha Tributária, 1987. v. 12.

\_\_\_\_\_. (Coord.). **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

\_\_\_\_\_. Repetição do Indébito. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 166-197.

\_\_\_\_\_. Lançamento Tributário e Decadência. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 278-307.

\_\_\_\_\_. Prescrição e Decadência. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 111, p. 36-43, dez. 2004.

\_\_\_\_\_. (Coord.). **Processo Judicial Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

\_\_\_\_\_.; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. PIS e Cofins. Prescrição. Inteligência dos arts. 146, III, "b", da CF e 174 do CTN. Inconstitucionalidade do art. 46 da Lei n.º 8.212/91. A Jurisprudência dos Tribunais Superiores sobre Prescrição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 133, p. 95-101, out. 2006.

\_\_\_\_\_. (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MATTOS, Aroldo Gomes. Repetição de Indébito, Compensação e Ação Declaratória. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 47-72.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MAYA, Daniel Lacasa. **Decadência e Prescrição das Contribuições Sociais para a Segurança Social**. 2007. 351 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.

MEDINA, José Miguel Carcia; RICCI, Henrique Cavalheiro. Os Termos Iniciais de Contagem dos Prazos Decadencial e Prescricional em Matéria Tributária e a Apresentação da DCTF pelo Sujeito Passivo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 157, p. 76-86, out. 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. Repetição do Indébito e Compensação. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 232-252.

\_\_\_\_\_. O Lançamento Tributário e a Decadência. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 348-365.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007.

\_\_\_\_\_. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 224-244.

MELLO, Marcos Bernardes. **Teoria do Fato Jurídico**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MELO, Omar Augusto Leite. A LC 118 e a Contagem Inicial do Prazo para Pleitear a Restituição e Compensação de Indébito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 117, p. 80-95, jun. 2005.

MENDONÇA, Christine. Decadência e Prescrição em Matéria Tributária. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 655-676.

MESTRES, Magín Pont. **La prescripción tributaria ante el derecho a liquidar y el derecho a recaudar y cuestiones conexas**. Madrid: Marcial Pons, 2008.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. tomo I.

\_\_\_\_\_. **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969**. Rio de Janeiro: Forense, 1987. tomo V.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Privado**. Campinas: Bookseller, 2000. tomo VI. Atualizado por ALVES, Vilson Rodrigues.

MONTEIRO NETO, Nelson. Pode Agora, com a Lei n.º 11.051, o Juiz Pronunciar de Ofício a Prescrição Intercorrente em Processo de Execução Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 117, p. 76-79, jun. 2005.

MORAES, Bernardo Ribeiro. A Decadência e a Prescrição Diante do Crédito Tributário. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Decadência e Prescrição**. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 13. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1976. p. 19-59.

MÖRSCHBÄCHER, José. Repetição do Indébito Tributário e Compensação. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 253-280.

NASSAR, Elody. **Prescrição na Administração Pública**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do Lançamento Tributário**. São Paulo: Resenha, 1973.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1980.

\_\_\_\_\_. **A Decadência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário/Resenha Tributária (co-edição), 1982.

OLIVEIRA, Angelina Mariz de. Inscrição em Dívida Ativa sem Lançamento de Crédito Classificado como Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 146, p. 7-17, nov. 2007.

OLTRA, Maíra Braga. Decadência do Fisco nos Casos de Dolo, Fraude e Simulação. *In*: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Decadência e Prescrição em Direito Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 99-134.

PAULA, Edylcéa Tavares Nogueira de. **Prescrição e Decadência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

PAULSEN, Leandro. LC n. 118/2005 – Redução do Prazo para Restituição e Compensação de Indébitos Tributários. **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 7, p. 250-251, 1ª quinz. abr. 2005.

\_\_\_\_\_. Crédito Tributário: Da Noção de Lançamento à Formalização. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, n. 2, p. 5-14, maio/jun. 2007.

\_\_\_\_\_. Lançamento tributário: formalização do crédito tributário por declaração do contribuinte. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese, 2009. Edição Especial, p. 85-98.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal: Vertentes do STJ e as Inovações da Lei n. 11.051/2004 e da Lei Complementar n. 118/2005. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 125, p. 11-22, fev. 2006.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. v. 1.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A Prescrição Intercorrente no Processo Administrativo Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 71, p. 119-126, ago. 2001.

\_\_\_\_\_. **Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

\_\_\_\_\_. A Aplicação da Lei Complementar n.º 118/05 no Tempo: o Problema das Leis Interpretativas no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 117, p. 108-118, jun. 2005.

\_\_\_\_\_. A Declaração de Inconstitucionalidade da Norma Jurídico-tributária como Hipótese de Repetição de Indébito à Luz da LC n. 118/05. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005. v. 9, p. 430-442.

PRAXEDES, Francisco de Assis. A Decadência do Direito de Lançar e a Prescrição da Ação para Cobrar o Crédito Tributário. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Decadência e Prescrição**. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 13. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1976. p. 141-181.

\_\_\_\_\_. Tributo Sujeito a Lançamento por Homologação, Declarado e Não Pago. Cabimento de Lançamento de Ofício. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 63, p. 52-67, dez. 2000.

QUEIROZ, Vinicius Brandão de. *O lançamento para prevenir a decadência e a impossibilidade jurídica do pedido*. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 144, p. 56-63, set. 2007.

RIBEIRO FILHO, José Domingues Guimarães. Algumas Palavras sobre a Extinção do Crédito Tributário Prevista no Art. 3º da Lei Complementar 118/2005. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, RT, n. 63, p. 126-142, jul./ago. 2005.

ROCHA, Sérgio André. Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 142, p. 74-86, jul. 2007.

ROCHA NETO, Manuel Luís da. Prazo Decadencial para Constituição do Crédito Tributário – Levantamento das Quantias Depositadas em Juízo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 47, p. 78-97, ago. 1999.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 147-188.



RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil: Parte Geral**. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 1.

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. O Artigo 3º da Lei Complementar nº 118/05 e a Inconstitucionalidade de sua Aplicação Retroativa. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, Síntese, n. 43, p. 155-160, maio/jun. 2005.

ROSSI, Júlio César. Lei Complementar 118/05: Efeitos na Prescrição e Decadência dos Tributos Sujeitos a Lançamento por Homologação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 116, p. 90-98, maio 2005.

SABINO, Feres. O Prazo da Repetição do Indébito, em Razão de Lei Declarada Inconstitucional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 99, p. 52-70, dez. 2003.

SACRAMENTO, Matheus Moraes. O novo art. 174, I do CTN: a partir de quando pode ser aplicada a novel regra de interrupção da prescrição? Controvérsias de direito intertemporal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 138, p. 71-76, mar. 2007.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário: Aspectos Teóricos, Práticos e Análise das Decisões do STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 62, p. 34-46, nov. 2000.

\_\_\_\_\_. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

\_\_\_\_\_. **Lançamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

\_\_\_\_\_. Lançamento, Decadência e Prescrição no Direito Tributário. *In*: BARRETO, Aires F.; BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). **Curso de Iniciação em Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

\_\_\_\_\_. Prescrição do Direito do Fisco, Suspensão da Exigibilidade e Segurança Jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 127, p. 107-115, abr. 2006.

\_\_\_\_\_. **Decadência no Imposto sobre a Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

\_\_\_\_\_. Prescrição na Repetição de Indébito e Lei Complementar 118: Desafiando o Paradigma da Legalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 138, p. 34-38, mar. 2007.

\_\_\_\_\_. Decadência e prescrição do direito do contribuinte e a LC 118: entre regras e princípios. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, n. 15, mar. 2007.

\_\_\_\_\_. (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: Do Fato à Norma, da Realidade ao Conceito Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008.

SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

SILVA, Caroline Medeiros. Interpretação Autêntica, Alcance da LC 118/2005 e suas Implicações sobre os Direitos do Contribuinte nos Tributos Sujeitos a Lançamento por Homologação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, RT, n. 62, p. 96-118, maio/jun. 2005.

SILVA, Leonardo Mussi da. O Prazo para Restituição do Pagamento Indevido por Inconstitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 97, p. 72-84, out. 2003.

SILVA, Saulo Medeiros da Costa. Aplicação Retroativa da Norma Tributária Interpretativa: Um Estudo sobre sua Constitucionalidade. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, Síntese, n. 65, p. 93-117, jan./fev. 2009.

SOARES, André Leri Marques Soares. Prescrição Intercorrente e a Súmula nº 314/STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 160, p. 9-14, jan. 2009.

SOUSA, Jorge Lopes de. **Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária**. Lisboa: Áreas Editora, 2008.

SOUSA, Rubens Gomes de. Normas Gerais do Direito Financeiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, v. 37, p. 12-33, 1954.

\_\_\_\_\_. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 115-146.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Compensação do Indébito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2006.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Restituição do Indébito Tributário nos Tributos Sujeitos ao “Lançamento por Homologação” e o art. 3º da Lei Complementar n. 118/05. *In*: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Decadência e Prescrição em Direito Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 267-286.

TONIOLO, Ernesto José. **A Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Restituição de Tributos**. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

\_\_\_\_\_. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 51-61.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Compensação do Indébito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.

\_\_\_\_\_. Repetição de Indébito e Compensação: Prazos para o seu Exercício. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Problemas de Processo Judicial Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. v. 4, p. 97-114.

\_\_\_\_\_. Repetição de Indébito, Compensação e Ação Declaratória. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição de Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 120-145.

\_\_\_\_\_. A Lei Complementar nº 118/05 e o Prazo Inicial para a Repetição ou Compensação do Indébito. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005. v. 9, p. 136-145.

\_\_\_\_\_. Lançamento por Homologação do Direito de Constituir o Crédito. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 151, p. 28-37, abr. 2008.

VARGAS, Jorge de Oliveira. Decadência e Prescrição. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 435-444.

VAZ, Carlos. Repetição do Indébito e Compensação. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 87-114.

\_\_\_\_\_. O Lançamento Tributário e a Decadência. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 94-146.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. A Decadência e a Prescrição do Crédito Tributário – As Contribuições Previdenciárias – A Lei 6.830, de 22.09.1980: Disposições Inovadoras. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 9/10, p. 181-206, jul./dez. 1979.

\_\_\_\_\_. O Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, n. 15, p. 13-23, 1996.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar Tributária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 88, p. 7-23, 2004.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil, Parte Geral**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

\_\_\_\_\_. **Decadência nas Contribuições para a Seguridade Social**. Parecer emitido pela Secretaria da Receita Federal. ago. 1997.

VIEIRA, Maria Leonor Leite. **A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1996.

VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

\_\_\_\_\_. **Causalidade e Relação no Direito**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

XAVIER, Alberto. A Execução Fiscal nos Tributos de Lançamento por Homologação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 25, p. 7-13, out. 1997.

\_\_\_\_\_. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.