

4ª edição

Prescrição no Código Civil

uma análise
interdisciplinar

coordenadora

Mirna Cianci

autores

Alberto Camiña Moreira
Amauri Mascaro Nascimento
Amílcar Aquino Navarro
Antonio Carlos Marcato
Araken de Assis
Arlete Inês Aurelli
Arnoldo Wald
Arruda Alvim
Carlos Jose T. de Toledo
Donaldo Armelin
Fernando Gama de Miranda Netto
Fredie Didier Jr.
Gledson Marques de Campos
Heloise Wittmann
Humberto Theodoro Júnior
Ives Gandra da Silva Martins
João Monteiro de Castro
Leonardo de Faria Beraldo
Liliane Kiomi Ito Ishikawa
Luciano de Souza Godoy

Marcos Stefani
Maria Clara Osuna Diaz Falavigna
Maria Helena Diniz
Maria Helena Marques
Braceiro Daneluzzi
Maria Lígia Coelho Mathias
Maria Luciana de Oliveira
Facchina Podval
Mauro Nicolau Junior
Miguel Thomaz Di Pierro Junior
Mirna Cianci
Nestor Duarte
Ricardo Marques de Almeida
Rita de Cássia Conte Quartieri
Ronaldo Brêtas de Carvalho Dias
Sergio Luis Mendonça Alves
Suzana Catta Preta Federigh
Suzana Oliveira Marques Brêtas
Sérgio Nascimento
Walter Ceneviva



Belo Horizonte | **São Paulo**
Av. Brasil, 1843, | Av. Paulista, 2444,
Savassi, Belo Horizonte, MG | 8º andar, cj 82
Tel.: 31 3261 2801 | Bela Vista – São Paulo, SP
CEP 30140-007 | CEP 01310-933

WWW.EDITORADPLACIDO.COM.BR

Copyright © 2020, D'Plácido Editora.
Copyright © 2020, Os Autores.

Todos os direitos reservados.

Nenhuma parte desta obra pode ser reproduzida, por quaisquer meios,
sem a autorização prévia do Grupo D'Plácido.

Editor Chefe Plácido Arraes
Editor Tales Leon de Marco
Produtora Editorial Bárbara Rodrigues
Capa, projeto gráfico Nathalia Torres
Diagramação Nathalia Torres

Catálogo na Publicação (CIP)

P333 Prescrição no Código Civil : uma análise Interdisciplinar / coordenadora Mirna Cianci. - 4. ed.
- Belo Horizonte, São Paulo : D'Plácido, 2020.
758 p.

ISBN 978-65-5589-102-7

1. Direito. 2. Direito Civil. 3. Prescrição em geral. I. Cianci, Mirna, 1957-. II. Título.

CDD: 342.1

Biblioteca responsável: Fernanda Gomes de Souza CRB-6/2472

GRUPO
D'PLÁCIDO



*
Rodapé



Agradecimentos

Agradeço ao Centro de Estudos da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo, especialmente pela incansável preocupação com a constante atualização e colaboração na atuação da Instituição.

Agradeço a todos os Autores, Alberto Camina Moreira, Amauri Mascaro Nascimento, Amilcar Aquino Navarro, Antonio Carlos Marcato, Araken de Assis, Arlete Aurelli, Arnaldo Wald, Arruda Alvim, Carlos Jose Teixeira de Toledo, Donaldo Armelin (*in memoriam*); Fernando Gama, Freddie Souza Didier Junior, Gledson Marques de Campos, Humberto Theodoro Junior, Ives Gandra da Silva Martins, Joao Monteiro de Castro, Leonardo de Faria Beraldo, Liliane Kiomi Ito Ishikawa, Luciano de Souza Godoy, Marcos Destefenni, Maria Clara Osuna Diaz Falavigna, Maria Helena Diniz, Maria Helena Marques Braceiro Daneluzzi, Heloise Wittman, Maria Ligia Coelho Mathias, Maria Luciana de Oliveira Facchina Podval, Mauro Nicolau Junior, Miguel Thomaz Di Pierro Junior, Mirna Cianci, Nestor Duarte, Ricardo Marques de Almeida, Rita Quartieri, Ronaldo Bretas, Sergio Luis Mendonca Alves, Sergio do Nascimento, Suzana Maria Pimenta Catta Preta Federighi, Susana Oliveira Marques Bretas e Walter Ceneviva.

Agradecimentos especiais à advogada Gisela Ceschin e ao estagiário Victor Cianci Mendes, pela colaboração nas pesquisas da obra.

A Coordenadora

6. A manifestação do exequente como causa de interrupção da prescrição intercorrente103
Arlete Inês Aurelli
7. Prescrição e arbitragem..... 119
Arnoldo Wald
Donaldo Arnelin
8. Da prescrição intercorrente..... 141
Arruda Alvim
9. Ensaio sobre a prescrição no Código Civil de 2002 e no Código de Processo Civil de 2015.....185
Fernando Gama de Miranda Netto
- 10.Improcedência liminar do pedido e prescrição.....223
Fredie Didier Jr.
- 11.A prescrição no controle jurisdicional de constitucionalidade..... 235
Gledson Marques de Campos
Marcos Stefani
- 12.A prescrição intercorrente e a paralisação da execução forçada..... 243
Humberto Theodoro Júnior
- 13.Prescrição e decadência em matéria tributária..... 265**
Ives Gandra da Silva Martins
14. Da imprescritibilidade relativa da responsabilidade civil por ilícito danoso ao erário praticado por agente público.....291
João Monteiro de Castro

Prescrição e decadência em matéria tributária

Ives Gandra da Silva Martins¹

Honrado pelo convite formulado pela Professora Mirna Cianci a elaborar um trabalho sobre a prescrição e decadência em matéria tributária, pretendo comentar, de forma perfunctória, os artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional, que ganhou eficácia de lei complementar com a Constituição de 1967 e foi recepcionado pela Constituição de 1988, hoje únicos dispositivos a tratarem dos dois institutos, à luz da Súmula Vinculante n. 8 da Suprema Corte.

Tem a Súmula 8 a seguinte dicção: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei n. 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Decidiu, pois, o Pretório Excelso, no que concerne aos institutos da decadência e da prescrição previstos na Lei n. 8.212/91 — artigos 45 e 46 — que, por se tratar de matéria de normas gerais, em que é necessária a veiculação por lei complementar em face do disposto no artigo 146 da Lei Suprema, não poderia ter sido tratada por lei ordinária. Assim, os referidos artigos foram considerados inconstitucionais, no que autorizavam a exigibilidade do tributo por período superior a 5 anos, tanto para as ações de execução fiscal quanto de repetição de indébito. É que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça orientara-se, antes da Lei Complementar n. 118/05, por acrescentar ao prazo de 5 anos para

¹ Professor Emérito da Universidade Mackenzie e das Escolas de Estado Maior do Exército-ECEME e Superior de Guerra-ESG.

a homologação de crédito tributário (§ 4º do art. 150 do CTN), mais 5 anos, se não concretizado o lançamento de forma expressa.²

Abriu, todavia, uma exceção: para as ações de repetição do indébito iniciadas até a data de sua edição, a Súmula não tem eficácia, permanecendo o prazo de 10 anos entre o pagamento e o direito de repetir. Esta última proposição não consta da Súmula, mas da decisão que a gerou.

Tal Súmula decorreu da reiteração de inúmeras decisões do Pretório Excelso na mesma linha. Destaco a ementa do RE 560.626-1-RS, que foi o recurso paradigma da sistemática da repercussão geral:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO 560.626-1-RIO GRANDE DO SUL

RELATOR: MIN. GILMAR MENDES

RECORRENTE(S): UNIÃO

ADVOGADO(A/S): PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECORRIDO(A/S): REDG — CONSULTORIA TRIBUTÁRIA SOCIEDADE CIVIL LTDA.

EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 52 DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

1. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988) Interpretação que preserva a força nor-

² “Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1996 — Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei” (LC 118/05).

mativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.

II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.

III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes.

IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 52 do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.

V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade, conhecer do recurso extraordinário e a ele negar provimento, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, e do parágrafo único do artigo 52 do Decreto-Lei n. 1.569/1977. E na sessão plenária prosseguindo o julgamento, no dia 12.06.2008, o Tribunal, por maioria, deliberou aplicar efeitos *ex nunc* à decisão, esclarecendo que a modulação aplica-se tão somente em relação a eventuais repetições de indébitos ajuizadas após a decisão assentada na sessão do dia 11.06.2008, não abrangendo, portanto, os questionamentos e os processos já em curso, nos termos do voto do relator.

Com ementa de idêntico teor é de se destacar os RE 556.664-1-Rio Grande do Sul (Ementário 2341-10, *DJe* 216, Divulgação 13/11/2008, Publicação 14/11/2008), RE 559.882-9-Rio Grande do Sul (Ementário 2341-11, *DJe* 216, Divulgação 13/11/2008, Publicação 14/11/08), ambos da relatoria do Ministro Gilmar Mendes.

É de se destacar ainda os RE 138.284-8-Ceará (relatoria do Ministro Carlos Mário Velloso, Ementário 1672-3, *DJ* 28/08/02) e RE 559.943-4-Rio Grande do Sul (relatoria da Min. Cármen Lúcia, Ementário 2334-10, *DJe* 182, Divulgação 25/09/2008, Publicação 26/09/08) com teor diferente, mas rigorosamente idêntica à inteligência.

Podemos encontrar, ainda, muitas decisões recentes da Suprema Corte neste mesmo sentido, a exemplo desta de dezembro de 2017, de relatoria do Ministro Edson Fachin:

Decisão: Trata-se de recurso extraordinário interposto em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado (eDOC 13, p. 105): ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE •CAPUT DO ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91. É inconstitucional o caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal. No recurso extraordinário (eDOC 14, p. 58-80), interposto com fundamento no art. 102, III, b, da Constituição da República, aponta-se violação aos arts. 146 e 149, do Texto Constitucional. Nas razões recursais assevera-se, em síntese, a constitucionalidade do art. 45, da Lei nº 8.212/91, a fim de conferir ao crédito previdenciário a decadência de 10 anos. É o relatório. Decido. De plano, verifica-se que a controvérsia cinge-se ao Tema 02 da sistemática da repercussão geral, cujo recurso-paradigma é o RE-RG 560626, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, *DJe* 26.02.2009. O acórdão do RE 560.626, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, *DJe* 05.12.2008, que julgou o mérito da controvérsia, restou assim ementado: •PRES-

³ Supremo Tribunal Federal, Coordenadoria de Análise de Jurisprudência, *DJe* n. 232, Divulgação 04/12/2008, Publicação 05/12/2008, Ementário n. 2344 -5, 12/06/2008, TRIBUNAL PLENO.

CRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. •Ante o exposto, determino a remessa dos autos ao Tribunal de origem para adequação ao disposto no art. 1.036 do Código de Processo Civil, nos termos do art. 328 do

RISTF Publique-se. Brasília, 30 de novembro de 2017. Ministro Edson Fachin Relator Documento assinado digitalmente. (STF - RE: 1070601 RS - RIO GRANDE DO SUL, Relator: Min. EDSON FACHIN, Data de Julgamento: 30/11/2017, Data de Publicação: DJe-279 05/12/2017).

Sendo assim, pacificada a matéria quanto à necessidade de lei complementar e o lapso temporal para punir a inércia da Fazenda Pública, passo a comentar ambos os dispositivos do CTN.

Arts. 173 e 174

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.

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.

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I — pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

II — pelo protesto judicial;

III — por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV — por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Pretendo, neste trabalho, alterar os comentários que fiz no passado, objetivando uma inteligência abrangente dos arts. 173 e 174.⁴ Pretendo,

⁴ O I Simpósio do Centro de Extensão Universitária-CEU contou com a colaboração dos seguintes autores: Aires Fernandino Barreto, Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos

também, sem desconhecer e deixar de comentar as mais recentes decisões dos Tribunais Superiores, expor aquilo que me parece a interpretação mais adequada dos referidos institutos à luz do direito positivo, mesmo sabendo da resistência que meu entendimento a respeito provoca em determinados círculos acadêmicos ou judiciários.⁵

Ciência, como dizia Walter Barbosa Corrêa, faz-se com “a verdade e não com a vaidade”. Ninguém — felizmente — tem a ilusão de que hospeda a melhor e única exegese da temática tratada, nem que, por se autoconsiderar superdotado esteja vivendo o momento definitivo da história fiscal neste país. À evidência, nem eu.

Feitas as ressalvas, passo a tratar da decadência e prescrição, como conformadas no direito tributário brasileiro, perdoando-me a utilização, a partir de agora, do plural majestático, em face das inúmeras citações. Os autores da codificação nacional do direito tributário brasileiro, no livro dedicado às normas gerais, definiram no art. 113 do CTN o que seja obrigação, a saber:

da Rocha Guimarães, Edvaldo Brito, Fábio Fanucchi, Francisco de Assis Praxedes, Ives Gandra da Silva Martins, José Carlos Graça Wagner, Leonel de Andrade Velloso, Noé Winkler, Paulo de Barros Carvalho, Rafael Moreno Rodrigues, Roberto Oscar Freytes, Rubens Approbato Machado, Sebastião de Oliveira Lima e Ylves José de Miranda Guimarães, que se debruçaram sobre o mencionado tema, e cujos estudos foram publicados no Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 1, Decadência e prescrição (2ª tiragem, São Paulo, Ed. Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1991).

⁵ Sobre a resistência referida, cheguei a escrever: “Como nem a minha interpretação do art. 174 do CTN prevaleceu no Supremo Tribunal Federal, nem a do § 4º do art. 150, no Superior Tribunal de Justiça, começo a chegar à conclusão de que — tal como os meus velhos mestres e amigos (já falecidos) formatadores do direito tributário no Brasil, que viram suas teses superadas pelas novas concepções do Judiciário e da doutrina — meu tempo, em que o raciocínio lógico prevalecia, foi ultrapassado pela originalidade dos novos tempos, em que a lógica e a coerência têm caminhos diversos do que aqueles que nós, os velhos, costumávamos vislumbrar. É que sempre entendemos que a prescrição e a decadência são formas de punir a inércia e gerar segurança jurídica, e, quanto mais distendido for o prazo para ocorrência, mais inseguro será o direito.

Modéstissimo advogado de Província, faço estas considerações românticas (e, talvez, nostálgicas), reverenciando o tempo em que o direito era mais seguro e tanto o presente quanto o futuro seguiam uma lógica mais previsível. Hoje, entretanto, no país dos ‘esqueletos econômicos’, a todo momento redescobertos pelo Judiciário, e da incerteza jurídica distendida no tempo, creio que tinha razão Roberto Campos — outro grande amigo, também falecido, com quem tive a honra de partilhar a autoria de algumas obras, ao afirmar que: ‘No Brasil de hoje, tanto o futuro como o passado são imprevisíveis’” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, São Paulo, Saraiva, 2006, v. 2, p. 478-9).

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária” (grifos meus).

De início, é de lembrar que a obrigação tributária é composta de tributo e penalidade.

O tributo distingue-se da penalidade pela própria definição do CTN que declara em seu art. 3º:

“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (grifos meus).

Assim o tributo e a penalidade compõem a obrigação tributária, que nasce sempre, em sua dimensão impositiva, com expressão pecuniária.⁶

O simples fato de a obrigação acessória — não pecuniária — ser descumprida, gerando a sanção pecuniária por não ter sido executada, com o que se transforma em obrigação principal demonstra que, para o direito tributário, apenas interessa a obrigação pecuniária (tributo ou penalidade), sendo a obrigação acessória mero instituto de direito administrativo, em que o contribuinte é obrigado — para o bem da Administração Pública — a executar certas atividades, de rigor, de índole eminentemente administrativa. A obrigação acessória é uma *longa manus* não remunerada da Administração Pública, em que o contribuinte pratica atos próprios da administração (escrituração de livros, emissão de notas fiscais etc.) sem receber nada em troca, a não ser a ameaça de punição, se não cumprir a exigência fiscal.⁷

⁶ Aliomar Baleeiro lembra que: “O CTN adotou a teoria segundo a qual os tributos se caracterizam pelo caráter compulsório, e, para distingui-los das multas e penalidades inseriu a cláusula ‘que não constitua sanção de ato ilícito’” (*Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Forense, 1970, p. 65).

⁷ Escrevi: “Talvez a grande perplexidade da polêmica criada sobre a matéria decorra do fato de que sempre se objetivou considerar ser a obrigação tributária, enquanto

O certo é que a obrigação tributária nasce com o fato gerador, assim definido no art. 114:

“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

O universo, todavia, da obrigação tributária é mais amplo que o do crédito tributário, pois este, que tem a mesma natureza da obrigação, apenas surge no momento em que ingressa no campo mais restrito da Administração Pública.

Assim está redigido o art. 139 do CTN:

“Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

Vê-se, portanto, que o crédito tributário decorre, necessariamente, de uma obrigação tributária, mas nem toda a obrigação tributária será, necessariamente, crédito tributário, se não houver o lançamento (declaração, de ofício ou por homologação) e for atingido pelo instituto da decadência, fulminando-se o direito de o Fisco constituir-lo.

Vejamos o que diz o art. 142 do CTN:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido

obrigação tributária, principal e acessória, quando, em verdade, apenas há um tipo de obrigação tributária, que é a principal, e um tipo de obrigação não tributária, mas acessória à obrigação tributária, que é aquela de vocação multidisciplinar.

Entende-se, portanto, a razão pela qual o legislador houve por bem destacar do núcleo próprio da obrigação acessória a obrigação tributária, elemento que, pelo descumprimento daquela, ganha o colorido próprio desta, ou seja, a penalidade.

Ora, se o objeto da obrigação tributária, isto é, seu aspecto essencial, estrutural, nuclear e fundamental, é o pagamento do tributo e/ou da penalidade, sempre que esta surja no universo próprio daquela, recebe as vestimentas decorrentes da transformação. A obrigação tributária é sempre principal, pois apenas nela se vislumbra o aspecto basilar da prestação declarada, que somente pode revestir-se da roupagem de tributo ou de penalidade.

Como se percebe, nenhuma contradição na escolha do legislador para a formulação dos elementos descritivos da obrigação tributária e daqueles outros descritivos de outra espécie de obrigação acessória à obrigação tributária.

O que cumpre destacar, para efeitos da sequência de nosso estudo, é que o legislador complementar entendeu a característica fundamental dos tipos de normas de rejeição social que a obrigação tributária exterioriza, no contexto do Estado moderno, e guiou à mesma dignidade de espécie tanto o tributo quanto a penalidade” (*Teoria da imposição tributária*, 2. ed., São Paulo, LTr, 1997, p. 100-1).

o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Conclui-se, assim, que o lançamento é um ato declaratório da obrigação tributária e constitutivo do crédito tributário, devendo ser executado, em sua tríplice modalidade, nos prazos temporais definidos pela lei de eficácia complementar, que é o Código Tributário Nacional.⁸

Se, por acaso, por inércia ou qualquer outro motivo, não exercer, o Poder Público, o dever de lançar, nos prazos estipulados ou deixar de, uma vez lançado, executar juridicamente, também nos prazos definidos pelo Código Tributário Nacional, o crédito tributário, ocorrerá a punição da inércia, constituída pelas vedações provocadas pelos institutos da decadência e prescrição, que objetivam exclusivamente ofertar segurança maior ao direito e não distender, indefinidamente, a espada de Dâmocles sobre a cabeça do sujeito passivo da obrigação tributária. Objetiva, pois, com clareza, ofertar um prazo temporal suficiente para o exercício do dever impositivo fiscalizatório, de um lado, e razoável para que não se prolongue ao infinito, de outro. Decadência e prescrição punem a desídia,

⁸ Escrevi: “Entendo que o lançamento é ato final de procedimento preparatório. É, pois, um ato e um procedimento, explicitando o artigo 142 as linhas mestras do que seja o ato e do que seja o procedimento que no ato se encerra.

O discurso legislativo principia com a afirmação de que a constituição do crédito tributário faz-se pelo lançamento.

O lançamento é, portanto, ato final que reconhece a existência da obrigação tributária e constitui o respectivo crédito, vale dizer, cria, no universo administrativo, o direito à exigência da obrigação nascida, no mais das vezes, preteritamente.

O artigo 139 oferta a dimensão exata da realidade, posto que, identificando sua natureza jurídica, considera, todavia, o crédito decorrencial da obrigação. O reconhecimento da existência de obrigação, através da constituição do crédito, nos termos legislativos complementares, acontece após procedimento em que se verifica a ocorrência de seu fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante do tributo, identifica-se o sujeito passivo e propõe-se a aplicação da penalidade cabível.

Pelo direito posto, portanto, lendo-se o que escrito está, a autoridade administrativa, necessariamente singular, produz o lançamento, atividade exclusiva e indelegável, que é ato final de procedimento anterior, este podendo ser conduzido por grupos ou colegiados.

Não é, pois, o lançamento que gera o procedimento, mas este que se encerra no ato do lançamento, ato que prescinde, por força de lei, de participação extrafuncional” (Caderno de Pesquisas Tributárias — v. 12, Do lançamento, São Paulo, Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária-CEU, 1987, p. 32-35).

a imperícia, a negligência, a omissão da Administração Pública e garantem a segurança jurídica, dando estabilidade àquelas relações já constituídas, após determinado prazo, que não poderão mais ser alteradas.

Vejam, agora, a dupla face das relações impositivas, em que a decadência e a prescrição podem ocorrer, ou seja, na devolução de quantias arrecadadas, ilegalmente, como “tributos”, de um lado, ou nas relações dos sujeitos passivos que inadimpliram sua obrigação com o sujeito ativo, de outro.

Começamos com a perda de direitos por parte do sujeito passivo em sua possibilidade de repetir o indébito.

Reza o art. 165, *caput*:

“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 art. 162, nos seguintes casos: ...”

Uma primeira incorreção diz respeito à expressão “restituição do tributo”. Apenas se restitui o que não é devido, e o que não é devido não é tributo. Desta forma, o que se recupera é quantia que foi recolhida a título de tributo, sem ser tributo. Pode ter qualquer título menos o de tributo, visto que só é tributo o que foi instituído por lei, e o que é ilegalmente recolhido não pode ser assim considerado.

As três hipóteses mencionadas são as seguintes:

- 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. A primeira das hipóteses diz respeito claramente ao princípio da legalidade. Não há tributo indevido. Ou é tributo ou não é.

Se o perfil da exação não está configurado na lei, seja no aspecto quantitativo ou de sua natureza, não há por que o sujeito passivo não pedir

a devolução do que lhe foi indevidamente cobrado. É típica hipótese de ferimento ao princípio da legalidade por imposição fiscal.⁹

A segunda hipótese do inciso II decorre de erro do contribuinte no quantificar o montante da exação ou determinar a alíquota, ou na conferência de qualquer documento mal aferido pelo contribuinte.

Nas duas hipóteses o recolhimento foi superior ao exigido e a parte que exceder parcial ou totalmente poderá ser repetida, ressalvada a hipótese do art. 166, que não vem ao caso no presente trabalho ou do §

⁹ Gustavo Miguez de Mello ensina: “Com razão, Luciano Amaro, com apoio no entendimento de Alfredo Augusto Becker, Ives Gandra da Silva Martins e Ricardo Lobo Torres, observa que na restituição (ou repetição) de indébito não se cuida de tributo, mas de valores indevidamente recolhidos a esse título. Alguém (o “solvens”), falsamente posicionado como sujeito passivo, paga outro (o “accipiens”) falsamente rotulado de sujeito ativo. Para fins práticos, como antecipamos, referir-nos-emos à restituição de tributos no presente estudo.

Há pronunciamentos jurisprudenciais e doutrinários, ao menos aparentemente, discrepantes sobre o fundamento da restituição de tributos.

Ricardo Lobo Torres diz ser “evidente que a Jurisprudência fixada pelo Pretório Excelso, posteriormente incorporada no Código Tributário Nacional... corresponde aos ideais de justiça e equidade” 3. Sem dúvida a finalidade visada foi essa; se ela foi alcançada é matéria que comporta algumas reflexões.

Aliomar Baleeiro afirmava a propósito do pagamento indevido de tributos que ‘velho e universal princípio de Direito, atribuído a Pompônio, não tolera locupletamento indevido com alheia jactura’. Luciano Amaro confirmou esse entendimento.

Ives Gandra da Silva Martins sustenta que o sujeito ativo da relação de imposição outorga-se o direito nos limites da lei e Gilberto de Ulhôa Canto caracteriza a repetição de tributo indevidamente pago antes de tudo como restabelecimento da ordem jurídica violada pelo simples fato de que a obrigação tributária é “obligatio” — “ex legis”. Ambos os autores fundamentam portanto a repetição de indébito no princípio da legalidade.

Os dois fundamentos apontados pela doutrina estão corretos, pois não há propriamente oposição entre eles.

A vedação do locupletamento indevido à custa de outrem invocada por Aliomar Baleeiro constitui uma das muitas formulações jurídicas decorrentes da equidade e da justiça. Estas constituem fundamento de natureza muito mais geral primeiro na fundamentação e último na ordem do conhecimento e aquele, princípio de direito positivo, é mais específico e mais próximo na ordem do conhecimento para o aplicador do direito.

O princípio da legalidade e tipicidade da tributação, lembrado por Ives Gandra da Silva Martins e Gilberto de Ulhôa Canto, tem fundamento constitucional conhecido e baseia-se no art. 3 e em outros dispositivos do Código Tributário Nacional. Esse fundamento é, pois, irrecusável.

O princípio da legalidade constitui pois fundamento relevante da repetição de indébito do ponto de vista de hierarquia das normas jurídicas” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenação Ives Gandra Martins, São Paulo, Saraiva, 1998, v. 2, p. 360-2).

42 do art. 162, cuja modalidade de exação (estampilhas) já praticamente perdeu sua utilidade, em todo o mundo.

A terceira hipótese decorre da reformulação da exegese adotada pelo Fisco, a meu ver, tanto administrativa como judicial, pressupondo-se, portanto, o trânsito em julgado da decisão.

O aspecto temporal para exercício do direito de repetir está estatuído no art. 168 assim redigido:

“Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I — nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;

II — na hipótese do inciso III do art. 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”.

Não cuidarei do aspecto quantitativo expresso no art. 167, pois matéria alheia à discussão do tema deste estudo.

Claramente, faz menção, o legislador complementar, a um prazo de cinco anos, que começa a correr a partir, nas hipóteses de ferimento do princípio da legalidade, por ação do sujeito ativo ou por erro do passivo, da data de extinção do crédito tributário (incisos I e II).

E prevê para a terceira hipótese um prazo que começa a fluir a partir da decisão definitiva irrecurável (anulatória administrativa ou judicial) que tenha “reformado anulado revogado ou rescindido decisão anulatória”.¹⁰

¹⁰ O REsp 42.720-5-RS, DJ de 14-4-1995, serviu de base para no Agl 404.9381-GO, o Mm. Franciulli Netto despachar: “Agravado regimental. Agravo de instrumento. Compensação. (...) Finsocial. Prescrição. Decadência. Inocorrência. Contagem a partir do trânsito em julgado da decisão do Supremo Tribunal Federal. Provedimento negado.

A declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora de um tributo altera a natureza jurídica dessa prestação pecuniária, que, retirada do âmbito tributário, passa a ser de indébito para com o Poder Público e não de indébito tributário. Com efeito, a lei declarada inconstitucional desaparece do mundo jurídico, como se nunca tivesse existido.

Afastada a contagem do prazo prescricional e decadencial para repetição do indébito tributário previsto no Código Tributário Nacional, tendo em vista que a prestação pecuniária exigida por lei inconstitucional não é tributo, mas um indébito genérico contra a Fazenda Pública, aplica-se a regra geral de prescrição de indébito contra a Fazenda Pública, prevista no artigo 12 do Decreto 20.910/32.

O primeiro prazo, portanto, principia cinco anos após a extinção do crédito tributário.

Ora, a extinção do crédito tributário, de rigor, na modalidade mais conhecida de lançamento, está prevista no art. 150, *caput*, §§ 1º e 4º, assim redigidos:

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

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

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

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

§ 4º Se a lei não fixar prazo 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

A declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal não elide a presunção de constitucionalidade das normas, razão pela qual não estava o contribuinte obrigado a suscitar a sua inconstitucionalidade sem o pronunciamento da Excelsa Corte, cabendo-lhe, pelo contrário, o dever de cumprir a determinação nela contida.

A tese que fixa como termo *a quo* para a repetição do indébito o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei que instituiu o tributo deverá prevalecer pois não é justo ou razoável permitir que o contribuinte, até então desconhecedor da inconstitucionalidade da exação recolhida, seja lesado pelo Fisco.

Ainda que não previsto expressamente em lei que o prazo prescricional para restituição de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal é contado após cinco anos do trânsito em julgado daquela decisão, a interpretação sistemática do ordenamento jurídico pátrio leva a essa conclusão. Cabível a restituição do indébito contra a Fazenda, sendo o prazo de decadência/prescrição de cinco anos para pleitear a devolução, contado do trânsito em julgado da decisão do Supremo Tribunal Federal que declarou inconstitucional o suposto tributo. Agravo regimental a que se nega provimento (DJ 7.4.2003)” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, São Paulo: APET, 2005, p. 1244-5).

homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

O *caput*, claramente, determina que o lançamento ocorra tão logo a autoridade tome conhecimento do pagamento antecipado e expressamente o homologue. Vale dizer, o pagamento antecipado não cria o lançamento, mas apenas permite que a autoridade venha a fazê-lo tão logo tome conhecimento dele e venha a homologá-lo.

Como não há lançamento, o § 1º admite que o pagamento antecipado extinga provisoriamente o crédito tributário, repito, à evidência, sujeito à condição resolutória de sua homologação.

Não cuidarei dos §§ 2º e 3º porque dizem respeito ao aspecto quantitativo e não temporal da obrigação tributária adimplida e o nosso trabalho centra-se na discussão do aspecto temporal.

O § 4º, entretanto, é a chave para a solução do problema, pois determina:

- a) passados cinco anos, sem a homologação oficial;
- b) considera-se definitivamente — o advérbio não oferta dúvidas — extinto o crédito;
- c) salvo se houver outro prazo na lei; ou
- d) ocorrer comprovada fraude, dolo ou simulação.¹¹

Em outras palavras, a interpretação coerente para as hipóteses de repetição do indébito do art. 168 são duas:

- a) cinco anos após a extinção definitiva do crédito tributário — extinção sob condição resolutória não é extinção mas apenas

¹¹ Carlos Valder do Nascimento, encampando ser prazo de decadência, escreve: “De feito, é decadência o prazo extintivo do direito de pugnar pela restituição do tributo pago indevidamente. O decurso do prazo de cinco anos conta-se a partir do momento em que se extingue o crédito conforme se trata de:

- a) cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior;
- b) erro na identificação 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.

Em se tratando do caso de rescisão condenatória, o prazo a que alude o parágrafo anterior é contado a partir ‘da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a que tenha a decisão condenatória’” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, coord. Carlos Valder do Nascimento, Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 443).

potencial extinção — é o prazo comum para começar a contar aquele para início de uma ação de repetição de indébito, com o que nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165 e I do art. 168, a decisão do STJ encampada pela Ministra Eliana Calmon é rigorosamente científica, ou seja, de 5 anos mais 5 anos a partir da ocorrência do fato gerador;¹²

- b) prazo aberto nas hipóteses do art. 165, III ou art. 168, II, visto que começa a contar cinco anos após a decisão definitiva reformulatória da decisão condenatória.

Isto no que diz respeito ao direito de repetir “tributo indevido”, parece-me ser claramente o que determina o Código Tributário Nacional.

E, a meu ver, a questão que se coloca é apenas uma questão prescricional e não decadencial, visto que o direito de repetir é um direito à ação (administrativa ou judicial) e, portanto, embora direito material, diz respeito à prescrição do direito à ação e não à decadência.

Sei que a matéria não é pacífica.

A interpretação concernente a letra “a” foi encampada parcialmente pela Suprema Corte no que diz respeito às ações de repetição do indébito

¹² “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. FÉRIAS, LICENÇAS-PRÊMIO E ABONOS. ASSIDUIDADE. VERBAS INDENIZATÓRIAS. NÃO INCIDÊNCIA. PRESCRIÇÃO. ACÓRDÃO RECORRIDO EM DISSONÂNCIA COM A ORIENTAÇÃO DESTA TURMA. HONORÁRIOS. FIXAÇÃO AQUÉM DO MÍNIMO LEGAL. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

Nos termos da jurisprudência consolidada no âmbito desta Primeira Turma, o prazo para que seja pleiteada a restituição do imposto de renda incidente sobre valores referentes a verbas de caráter indenizatório começa a fluir decorridos 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio computados desde o termo final do prazo atribuído ao Fisco para verificar o ‘quantum’ devido a título de tributo.

A fixação dos honorários advocatícios em percentual inferior ao mínimo estabelecido pelo § 3º, art. 20, do CPC, quando sucumbente é a Fazenda Pública, porquanto não se trata de um ente concreto, mas sim da própria comunidade, representada pelo governante, merecendo, portanto, tratamento especial. Recurso parcialmente provido (REsp 329.8331-DF, rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, unânime, DJ 22/04/2002, p. 164).

Com essas considerações, nos termos do art. 557 do CPC, nego seguimento ao Recurso Especial.

Brasília-DF, 5 de maio de 2004.

MINISTRA ELIANA CALMON — Relatora (STJ, REsp 614.110-RS, DJ de 19-5-2004)” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, coord. Ives Gandra Martins, Saraiva, v. 2, p. 477 -8).

iniciadas até a edição da Súmula n. 8. Sobre a letra *b* destes comentários não houve manifestação EXPRESSA DA SUPREMA CORTE.

No que diz respeito ao direito do sujeito ativo exigir tributo, aí sim tem-se que enfrentar a dupla forma de punição à inércia, ou seja, a decadência do direito de lançar e constituir o crédito tributário e o direito de pleitear em juízo o crédito lançado.

Quanto à primeira questão, parece-me que o art. 173 do CTN cuja transcrição repito, aplica-se às duas formas clássicas de lançamento (declaração e de ofício):

“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.

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”.

É cópia, de rigor, do tratamento que se dava à época ao imposto sobre a renda, atribuindo-se a Tito Rezende, um dos revisores do anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa, a solução, visto que era, fundamentalmente, um especialista no imposto sobre a renda.

A hipótese primeira pode, nos lançamentos por declaração, levar de cinco a sete anos. Um fato gerador único ocorrido no dia 1º de janeiro de um ano-base, cujo lançamento dar-se-ia a partir do 1º dia do exercício seguinte e cujo prazo decadencial ocorreria a partir do 1º dia do exercício seguinte ao exercício do lançamento, poderia deflagrar um prazo decadencial de até sete anos.

O lançamento por declaração, habitual no imposto sobre a renda de pessoas físicas, foi, todavia, em grande parte, substituído pelo lançamento por homologação.

Na segunda hipótese, o prazo decadencial passa a correr a partir da data em que ocorrer anulação definitiva, por erro formal, do lançamento anteriormente efetuado.

Defendi, anos atrás, que não poderia tal prazo ultrapassar dez anos.¹³

Hoje, ao analisar a falta de prazo da hipótese do art. 168, II, retrocitado, sou obrigado, por uma questão de coerência, a admitir que o Código não impôs qualquer limitação temporal.

Minha posição, hoje, seria, portanto, aquela de que, em duas hipóteses (art. 168, I, a favor do sujeito passivo e art. 173, II, a favor do sujeito ativo), não haveria limite temporal para o começo da contagem do prazo de cinco anos.

Apesar de hoje estar convencido que não há limite temporal nas duas hipóteses para o começo da contagem dos cinco anos, reconheço que a jurisprudência sinaliza a favor da minha tese anterior, ao confirmar como de dez anos o limite temporal para todas as hipóteses do art. 168 do CTN.

A terceira hipótese, ou “a” do parágrafo único, é redutor do prazo máximo de até seis anos, onze meses e trinta dias para dar como marco inicial o início da constituição do crédito tributário, ou seja, o início da fiscalização, no caso de lançamento de ofício. Se no dia 10 de junho do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador for iniciada a fiscalização, o lançamento terá que se concluir até cinco anos depois (9/6) e não até o dia 31 de dezembro daquele ano.

Nos lançamentos por homologação, entretanto, a meu ver, o prazo máximo para que o direito de lançar ocorra é de cinco anos a contar do fato gerador. Ao declarar que o pagamento extingue provisoriamente o

¹³ Escrevi: “I — HIPÓTESE NATURAL

1) Lançamentos “ex officio” e por declaração:

1.1. Prazo normal: 1º dia do exercício posterior ao que o lançamento poderia ter sido executado.

1.2. Prazo com medida preparatória:

a. máximo: do número 1.1.

b. normal: 5 anos após a medida, se realizada antes do 1º dia do exercício posterior, ao que o lançamento poderia ter sido executado.

2) Lançamentos por homologação:

Hipótese inocorrível pela antecipação do pagamento e homologação ficta.

II — HIPÓTESE VÍCIO FORMAL

Prazo máximo, 10 anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte a que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Acreditamos sejam os prazos das 3 hipóteses mencionadas aqueles que extinguem o direito da Fazenda em constituir, na terminologia codificada, o crédito tributário de uma obrigação nascida com a ocorrência do fato gerador” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, coord. Hamilton Dias de Souza, Henry Tilbery e Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo, coed. IBET — Instituto Brasileiro de Estudos Tributários/Ed. Resenha Tributária, 1978, v. 4, p. 176).

crédito tributário e a não homologação em cinco anos definitivamente, oferta ao Fisco o direito de rever a extinção provisória no referido prazo (cinco anos), salvo as hipóteses excepcionadas no próprio art. 150, § 4º (dolo, fraude etc.).

A Lei Complementar n. 118, que pretendeu dar interpretação legislativa ao § 1º do art. 150 exclusivamente para efeitos de repetição do indébito, de rigor, não é uma lei interpretativa. Por não ter mudado a clareza do disposto no art. 168 e § 4º do art. 150 — “interpreta” apenas o § 1º deste último—, a meu ver deveria ter caráter modificativo, que não teve ao não mudar, em nada, o disposto no art. 168 do CTN”.¹⁴

E nada obstante, num primeiro exame, ter o Superior Tribunal de Justiça entendido que se aplicaria com eficácia *ex nunc* para casos futuros, minha interpretação foi de que, por não ter revogado o disposto no art. 168 e § 4º do 150, tornou-se inócua, por não ter sido nem modificativa, nem interpretativa, visto que não incluiu dois artigos de absoluta relevância para sua exegese (art. 168 e § 4º do art. 166), nem atingiu as expressões “inexistência do crédito sob condição resolutória” e “extinção do crédito definitivo”.

Reconheço-a ultrapassada pelos fundamentos que levaram a edição da Súmula 8.

No que concerne, todavia, ao direito do Fisco de cobrar tributo com fato gerador ocorrido, dúvida não tenho que o prazo é de cinco anos após a ocorrência do fato gerador, nos termos do § 42 do art. 150, nos lançamentos por homologação.

E a Lei Complementar n. 118/2005, em seu art. 3º, ao pretender contrair, para efeitos de repetições de indébito, o prazo de dez para cinco anos, sinalizou, todavia, no que diz respeito ao direito de contribuinte, que o prazo máximo para o lançamento é de cinco anos.

¹⁴ Rogério Gandra Martins, Soraya Locatelli e Luciana Fonseca hospedam semelhante exegese: “Quanto ao conteúdo do referido artigo 168 do CTN, o Superior Tribunal de Justiça apreciou e discutiu a matéria à exaustão, concluindo, finalmente, pela adoção da tese dos ‘cinco mais cinco anos’ para aqueles tributos sujeitos ao lançamento por homologação, conforme as considerações ao art. 3º acima expostas.

Assim sendo, a jurisprudência pátria já havia dirimido quaisquer dúvidas acerca da prescrição e decadência dos tributos sujeitos à homologação.

Ora, pretender dar nova interpretação a dispositivo cujo sentido já foi traçado e decantado pela doutrina e jurisprudência significa inovar o ordenamento jurídico e não interpretá-lo, não sendo possível, portanto, a retroatividade de seus efeitos.

Não se trata, assim, de norma interpretativa, mas sim inovadora, razão pela qual impossível a aplicação do art. 106, inciso I do CTN ao caso em comento” (*Comentários à nova Lei de Falências e Recuperação de Empresas — doutrina e prática*, coord. Rubens A. Machado, São Paulo, Quartier Latin, 2005, p. 339).

Em outras palavras, por não haver no que diz respeito à decadência do direito de lançar senão os prazos dos arts. 173 e 150, § 4º não há nenhuma disposição semelhante ao art. 168 do CTN a favor do sujeito ativo — este prazo é rigorosamente de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador nos lançamentos por homologação.

No que diz respeito à prescrição, nada obstante a jurisprudência dominante, mantenho a posição que assumi no 1º Simpósio Nacional de Direito Tributário ao interpretar o art. 174 do CTN¹⁵, apenas para efeitos acadêmicos.

Escrevi:

“A nossa posição é a de que, uma vez constituído o crédito tributário pelo lançamento, começa a correr um prazo fatal de 5 anos para prescrever o direito à ação, a não ser que seja interrompido por uma das quatro hipóteses mencionadas no § único do artigo 174.

‘Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I — pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lei Complementar n. 118, de 2005)

II — pelo protesto judicial;

III — por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV — por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor”.

¹⁵ Hugo de Brito Machado distingue decadência e prescrição como segue: “que a decadência extingue o direito de lançar, vale dizer, o direito de constituir o crédito tributário, e que a prescrição extingue a ação destinada a sua cobrança. Não se explica, porém porque é assim, de sorte que, não se reportando o legislador, explicitamente, à decadência, ou à prescrição, resta sempre a ser resolvida a questão de saber se de uma ou de outra está cuidando em cada caso. Por isso é que, em relação ao art. 168, que estabelece prazo extintivo do direito de pleitear a restituição do tributo indevidamente pago, persistem os equívocos dos que, a partir da lição de Baleeiro, consideram que se trata de prazo de decadência. Equívoco em que também incorremos, afirmando que o prazo estabelecido pelo art. 168 do Código Tributário Nacional é de decadência, quando tal prazo na verdade é de prescrição, como demonstramos.

A distinção essencial entre decadência e prescrição, capaz de explicar por que a primeira atinge o próprio direito material, enquanto a segunda atinge a ação que o protege, reside na própria natureza do direito material que, no primeiro caso, é afetado diretamente e, no segundo, indiretamente” (*Curso de direito tributário*, coord. Ives Gandra Martins, 9. ed., São Paulo, Saraiva, 2006, p. 202).

Entendemos, por outro lado, que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, com efeitos apenas administrativos, não tem o condão de paralisar a fluência do prazo prescricional, para tanto devendo a Fazenda, se suspensa a exigibilidade do crédito tributário, utilizar-se do protesto judicial, como forma interruptiva da prescrição.

Assim, somente neste contexto tem sentido a medida proposta pelo legislador no item II, eis que, se não suspensa a exigibilidade do crédito tributário, a Fazenda não tem que protestar o seu direito, mas executá-lo, sendo inócua, nesta hipótese, a enunciação legislativa do protesto.

Ora, se, na legislação processual e civil, a falta de exigibilidade torna o direito líquido e certo inexecutável, o legislador tributário, nesta hipótese, inovou, eis que exigiu apenas a constituição do crédito tributário como passo primeiro da fluência prescricional e remediou a falta de exigibilidade pela outorga do direito ao protesto.

E, finalmente, entendemos que, assim agindo, limpou, definitivamente, o campo da arbitrariedade, que incluiria entre a decadência e a prescrição um terceiro estágio (suspensão da exigibilidade do crédito tributário), este sem prazo definido, multiplicando ao infinito o prazo entre a ocorrência do fato gerador e a propositura da ação de execução fiscal.

Temos sido contestados, pois a grande maioria dos tributaristas entende que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário paralisa a fluência prescricional, embora alguns deles pretendam exista a superveniência de uma prescrição intercorrente, se determinados prazos não forem cumpridos, uma vez suspensa a exigibilidade do crédito tributário. Não entendemos como a hipótese possa ocorrer como premissa menor, se negaram a premissa maior, ou seja, a fluência do prazo prescricional paralisado pela superveniência da suspensão da exigibilidade.

Consideramos que a resposta a esta questão encontra-se no próprio artigo 151 do Código Tributário Nacional, senão vejamos:

“Art. 151 — Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I — moratória;

II — o depósito do seu montante integral;

III — as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV — a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V — a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (incluído pela Lcp n. 104, de 10-1-2001)

VI — o parcelamento (incluído pela Lcp n. 104, de 10-1-2001)".

Ora, a respeito da moratória reza o artigo 155 o seguinte:

"Art. 155 — A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogada de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I — com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

II — sem imposição de penalidade, nos demais casos".

Dispondo o seu parágrafo único:

"Parágrafo único — No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito".

O parágrafo cuida de duas hipóteses. Uma delas criando uma quinta forma interruptiva da prescrição para os casos de dolo, fraude ou simulação (o tempo entre a concessão da moratória e sua revogação) e uma segunda explicitando que a prescrição corre entre a concessão e a revogação da moratória, se não tiver havido dolo, fraude ou má-fé nos casos mencionados.

Grande parte dos autores entende que a referência à prescrição para a moratória decorreria de uma expressa exceção ao princípio da não fluência do referido prazo nas demais hipóteses, chegando alguns deles a afirmar que, sendo a moratória uma confissão de débito, automaticamente o seu pedido representaria uma forma de interrupção.

Parecem-nos improcedentes as duas objeções. Em relação à primeira porque entendemos que a única expressa exceção está na hipótese do inciso I do artigo 155, pois seu parágrafo único reza:

“Parágrafo único — No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito” (o grifo é nosso).

Isto vale dizer que o princípio geral para a fluência do prazo prescricional não é atingido pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário, salvo em uma única hipótese expressamente definida em lei.

É interessante notar a redação ‘para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito’, o que significa reconhecer o legislador a suspensão da exigibilidade, mas não paralisar a prescrição do direito à cobrança, a não ser nesta hipótese. Nas demais a suspensão, não representando uma interrupção, não elide o prazo prescricional só elidível pela utilização do protesto judicial.

É evidente que a abertura de uma exceção para uma hipótese de moratória poderia trazer confusões exegéticas em relação à outra hipótese razão pela qual houve por bem o legislador reafirmar o princípio de que o prazo prescricional corre, enquanto suspensa a exigibilidade do crédito tributário.

Na eventualidade de revogação da moratória, após a ocorrência da prescrição, automaticamente o crédito tributário estaria destituído de seus efeitos executórios.

Trata-se de explicação para evitar interpretações dúbias e justificar a única hipótese expressa de concomitância entre a interrupção da prescrição e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Nos demais, desnecessária a explicação, eis que a exigibilidade não é elemento componente da constituição de crédito tributário, mas apenas a presunção de liquidez e certeza, e estes dois elementos são os únicos necessários para que seja deflagrada a contagem do prazo prescricional.

Sobre a segunda observação de que a moratória é uma confissão de débito e, por isto, forma expressa prevista como interrupção, o argumento é rebatido pela própria determinação dos prazos em que a paralisação da contagem se dá, ou seja, da confissão na hipótese do item IV do parágrafo único do artigo 174 e da concessão da moratória no caso do parágrafo único do artigo 155, mostrando que são situações distintas com prazos interrompidos em momentos diversos.

“Pelo exposto, percebe-se que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, exceção feita à hipótese primeira do pará-

grafo único do artigo 155 do CTN, não paralisa a fluência do prazo prescricional, somente paralisável, para estes efeitos, com o protesto judicial” (grifos atuais).¹⁶

É de se lembrar que a jurisprudência e a doutrina têm reconhecido que tanto a prescrição quanto a decadência são institutos de direito material, pois fulminam o direito de lançar ou de receber crédito tributário por força da inércia, importando, pois, a extinção de um direito, não sendo desavisada a colocação entre as formas de extinção do crédito tributário de duas figuras, visto que a decadência extingue o direito de constituir o crédito tributário (ato em potência) e a prescrição o próprio crédito tributário (ato confirmado).¹⁷

Por fim, em duas recentes decisões, o Ministro Marco Aurélio de Mello (RE 552.710-Santa Catarina) interpretou que a prescrição para as contribuições previdenciárias seria de cinco anos, confirmando orientação da Suprema Corte de 1992:

¹⁶ *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 1, Decadência e prescrição, 3ª tir., Ed. Resenha Tributária/CEU, p. 196-201.

¹⁷ Escrevi: “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) V — a prescrição e a decadência; (...) VII — o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º.

A prescrição e a decadência são formas de extinção do crédito tributário. Se a prescrição extingue o crédito, como se pode falar que a extinção, determinada pela homologação, não é a mesma extinção que serve de início à fluência do prazo de prescrição? Apenas se trabalharmos com uma contradição, em termos, é que se pode afirmar que a extinção decorrente da homologação é uma extinção não extintiva, pois poderá ainda ser exigido o crédito ‘extinto’ e a ‘extinção da prescrição’ é uma ‘extinção extintiva’, porque já não se pode mais exigir o tributo. Com todo o respeito aos eminentes ministros do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, não aceito o hermafroditismo do vocábulo ‘extinção’ que ora é, ora não é o que declara ser, ou seja, ‘extinção’.

Dir-se-á que a decadência não extingue o crédito tributário porque este não chegou a nascer. Pensei dessa forma, no passado mas não penso assim atualmente, visto que a decadência, ao extinguir a obrigação tributária que tem a mesma natureza do crédito tributário, afasta um ‘ato em potência’, na concepção de Tomás de Aquino, ou seja, o crédito de possível constituição, o qual termina não se transformando em ato, por extinção prévia da obrigação.

Por essa razão, volto a reverenciar os autores do Código Tributário Nacional — todos juristas de escol, como já não se produzem mais nos bastidores do cenário atual, pleno de regulamenteiros —, entendendo que não houve um cochilo legislativo ao se estabelecer que a decadência e a prescrição extinguem o crédito tributário, e, nos termos utilizados pelo § 4º do art. 150, com o decurso de prazo de cinco anos, com uma única exceção para os casos de dolo ou de fraude” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, cit., v. 2, p. 474).

“Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao CTN (art. 146, III ‘ex vi’ do disposto no art. 149). Isto quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos não há a exigência no sentido de que os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos na lei complementar (art. 146, III, ‘a’). A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, ‘b’). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis agora por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (CF, art. 146, III, ‘b’; art. 149)” (grifos meus) (Ministro Carlos Mário Velloso, Relator, RE 138.254-4).

E a Máxima Corte, em 12-9-2007, sustou a subida de Agravos de Instrumento e Recursos Extraordinários sobre a matéria, para ofertar tratamento definitivo à questão, o que terminou ocorrendo com a edição da Súmula 8 da Suprema Corte.