

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO*

Ives Gandra da Silva Martins**

RESUMO

O autor faz um breve estudo da decadência e da prescrição aplicadas ao Direito Tributário brasileiro, enfocando, primeiramente, a conceituação de obrigação e crédito tributários para, logo após, falar sobre as causas de extinção do crédito tributário. Analisa, também, decisões judiciais recentes sobre o tema.

PALAVRAS-CHAVE: Decadência. Prescrição. Tributo. Obrigação tributária. Crédito tributário.

Pretendo, neste trabalho, tecer algumas considerações preliminares para meditação dos que escreverão para aquele evento, utilizando-me das páginas desta revista. Pretendo, 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 minha inteligência a respeito provoca em determinados círculos acadêmicos ou judiciários.¹

É que está na essência dos Simpósios do Centro de Estudos Universitários (CEU) a discussão de temática não pacificada, abrindo-se campo para, sem preconceitos, imposições doutrinárias ou visões preconcebidas, debater-se, em profundidade e com fidalguia no trato das posições divergentes, as melhores soluções tributárias para o país.

Ciência, como dizia Walter Barbosa Corrêa, dos primeiros a apoiar os Simpósios, faz-se com “a verdade e não com a vaidade”, ninguém – felizmente -, tendo 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.

Feitas as ressalvas, passo a tratar da decadência e prescrição, como conformadas no direito tributário brasileiro.

*O tema “Decadência e Prescrição” será debatido na 32ª Edição dos Simpósios Nacionais de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária (CEU), pelo fato de, nos 32 anos que sucederam ao I Simpósio dedicado ao mesmo tema (1976), a doutrina e a jurisprudência nacional ainda não terem conformado um perfil conceitual definitivo dos dois institutos punitivos da inércia do poder impositivo.

**Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIFMU, UNIFIEO, UNIP e da Escola de Comando e Estado Maior do Exército, Presidente do Conselho Superior de Direito da Federação do Comércio do Estado de São Paulo e do Centro de Extensão Universitária - CEU.

Os autores da codificação nacional do direito tributário brasileiro, no livro dedicado às normas gerais, definiram no art. 113 do Código Tributário Nacional (CTN) o que seja obrigação, a saber:

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 se 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 artigo 3º que:

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.²

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.³

O certo é que a obrigação tributária nasce com o fato gerador, definido no art. 114 como “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Todavia, o universo da obrigação tributária é mais amplo que o do crédito tributário, pois o crédito tributário, 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 artigo 139 do CTN “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”, mostrando que todo 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 constituí-lo.

Tais explicações iniciais levam à primeira conclusão de que o lançamento assim definido pelo artigo 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, *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 com eficácia de complementar, que é o CTN.⁴

Se, por acaso, por inércia ou qualquer outro motivo, não exercer o Poder Público o dever de lançar o crédito tributário nos prazos estipulados ou deixar de, uma vez lançado, executá-lo juridicamente, também nos prazos definidos pelo CTN, 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. Decadência e prescrição punem a desídia, 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.

Vejamos, 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.

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

Reza o artigo 165 “caput” 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: [...]

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 porque 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.⁵

A segunda hipótese do item 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 repetido, ressalvada a hipótese do art. 166, que não vem ao caso no presente trabalho ou do § 4º 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 mesma.

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 artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (vide art. 3 da LC n. 118, de 2005)

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.

Não cuidarei do aspecto quantitativo expresso no art. 167, pois matéria alheia à discussão do tema proposto para o XXXII Simpósio.

Claramente, o legislador complementar faz menção a um prazo de 5 anos, que começa a correr, nas hipóteses de ferimento do princípio da legalidade, por ação do sujeito ativo ou por erro do passivo, a partir da data de extinção do crédito tributário (itens 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”.⁶

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 do mesmo artigo, 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 a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*”.

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, visto que determina que a) passados 5 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.⁷

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

- a) 5 anos após a extinção definitiva do crédito tributário – extinção sob condição resolutória não é extinção mais apenas 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 168, a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) encampada pela Ministra Eliana Calmon é rigorosamente científica, ou seja, de 5 anos mais 5 anos a partir da ocorrência do fato gerador;⁸
- b) prazo aberto nas hipóteses do art. 165, inc. III ou 168 inc. II, visto que começa a contar 5 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 decadência. Sei que a matéria não é pacífica.

No que diz respeito ao direito do sujeito ativo exigir tributo, aí, sim, tem que se 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 artigo 173 do CTN, assim redigido, 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 Souza, a solução, visto que, era, fundamentalmente, um especialista do imposto sobre a renda.

A hipótese primeira pode, nos lançamentos por declaração, levar de 5 a 7 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 7 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, no passado, que não poderia tal prazo ultrapassar dez anos.⁹

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

Minha posição, hoje, seria, portanto, aquela de, em duas hipóteses (168

inc. I a favor do sujeito passivo e 173, inc. II a favor do sujeito ativo) não haver limite temporal para o começo da contagem do prazo de 5 anos.

Apesar de hoje estar convencido que não há limite temporal nas duas hipóteses para o começo da contagem do prazo de 5 anos, reconheço que a jurisprudência sinaliza a favor da minha tese anterior, ao confirmar como de 10 anos o limite temporal para todas as hipóteses do art. 168 do CTN.

A terceira hipótese, ou a do parágrafo único é redutora do prazo máximo de até 6 anos 11 meses e 30 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 5 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 5 anos a contar do fato gerador. Ao declarar que o pagamento extingue *provisoriamente* o crédito tributário e a não homologação em 5 anos *definitivamente*, oferta ao fisco o direito de rever a extinção provisória no referido prazo (5 anos), salvo às 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 artigo 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.*¹⁰

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 hoje exposta neste artigo é 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 2 artigos de absoluta relevância para sua exegese (168 e § 4º do art. 166), nem atingiu as expressões “inexistência do crédito sob condição resolutória” e “extinção do crédito definitivo”.

Veremos, no tempo, se a primeira abordagem do STJ, se examinada sem a pressão de ter tido que se posicionar, aquela Corte Superior, de imediato, após a aprovação de lei, prevalecerá.

No que concerne, todavia, ao direito do Fisco de cobrar tributo com fato gerador ocorrido, dúvida não tenho que o prazo é de 5 anos após a ocorrência do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150, nos lançamentos por homologação.

E a Lei Complementar n. 118/05, em seu artigo 3º, ao pretender contrair para efeitos de repetições de indébito o prazo de 10 para 5 anos, sinalizou, todavia, no que diz respeito ao direito de contribuinte, que o prazo máximo para o lançamento é de 5 anos.

Em outras palavras, por não haver no que diz respeito à decadência do direito de lançar senão os prazos do art. 173 e 150 § 4º - não há nenhuma disposição semelhante ao art. 168 do CTN a favor do sujeito ativo – este prazo é rigorosamente de 5 anos a partir da ocorrência do fato gerador nos lançamentos por homologação quanto a seu direito de lançar.

No que diz respeito à prescrição, nada obstante a jurisprudência dominante, mantenho a posição que assumi no I Simpósio Nacional de Direito Tributário ao interpretar o art. 174 do CTN.¹¹

Escrevi:

A nossa posição 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 - pela citação pessoal feita ao devedor;

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’:

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.

Entendemos que 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.

Entendemos que 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, 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 entende a grande maioria dos tributaristas 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 ao problema colocado encontra-se no próprio artigo 151 do Código Tributário Nacional, se não vejamos: Reza o mesmo que:

‘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 um mar em mandado de segurança.’

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

‘Art. 155 — A concessão da moratória em caráter residual 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 cumprira 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 si 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 § único do artigo 155 do C.T.N., não paralisa a fluência do prazo prescricional, somente paralizável, para estes efeitos, com o protesto judicial'. (grifos atuais).¹²

Por fim, 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 a 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).¹³

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1970.

MACHADO, Rubens A. (Coord.). *Comentários à Nova Lei de Falências e Recuperação de Empresas: doutrina e prática*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2006, v. 2.

_____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 2.

_____. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1997.

_____. *Do lançamento*. São Paulo: Resenha Tributária; Centro de Extensão Universitária (CEU), 1987. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 12).

_____. *Decadência e prescrição*. São Paulo: Resenha Tributária; Centro de Extensão Universitária (CEU), 1987.

NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

SOUZA, Hamilton Dias de; TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários; Resenha Tributária, 1978, v. 4.

¹ 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.

Modéstíssimo 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’ (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2006, v. 2, p. 478-479).

² 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’”. (BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1970, p. 65).

³ 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 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 seqüência 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 guindou à mesma dignidade de espécie tanto o tributo quanto a penalidade.” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1997, p. 100-101).

⁴ 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, preteri tamente.

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 extra-funcional". *Do lançamento*. São Paulo: Resenha Tributária; Centro de Extensão Universitária (CEU), 1987, p. 32-35).

⁵ 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 eqüidade"

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 eqüidade 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" (In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 2, p. 360-362).

⁶ O RESP n. 42.720-5-RS, DJ. 14/4/95, serviu de base para no Agravo de Instrumento 404.938/GO, o Min. Franciulli Netto despachar: "Agravo regimental. Agravo de instrumento. Compensação.

...V Finsocial. Prescrição. Decadência. Inocorrência. Contagem a partir do trânsito em julgado da decisão do Supremo Tribunal Federal. Provimento 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/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 1º do Decreto 20.910/32.

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 con tida.

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/decadencial 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 07.04.2003)

⁷ 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” (NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 443).

⁸ “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 AQUEM 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 329.833/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.

(Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 614.110-RS. Rel. Min. Eliana Calmon. DJ 19 maio.2004.)”

⁹ “Escrevi: I — HIPÓTESE NATURAL

Lançamentos ex-officio e por declaração:

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

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 “ (SOUZA, Hamilton Dias de; TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários; Resenha Tributária, 1978, v. 4., p. 176).

¹⁰ 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” (In: MACHADO, Rubens. A. (Coord.) *Comentários à nova lei de falências e recuperação de empresas: doutrina e prática*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 339).

¹¹ Hugo de Brito Machado distingue decadência e prescrição como se 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” (In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 202).

¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Decadência e prescrição*. São Paulo: Resenha Tributária; Centro de Extensão Universitária (CEU), 1987, p. 196-201.

¹³ 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” (MARTINS, 2006, op. cit., p. 474).

LACHES AND LIMITATION

ABSTRACT

The author briefly examines laches and limitations in Brazilian Tax Law, initially focusing on the notions of tax obligation and tax credit and, afterwards, examining the reasons for the termination of tax credit. The paper also assesses recent judgements on the subject.

KEYWORDS: Laches. Limitation. Tax. Tax obligation. Tax credit.

DÉCADENCE ET PRESCRIPTION

RÉSUMÉ

L'auteur fait brièvement une étude de la décadence et de la prescription appliquées au Droit Fiscal brésilien, soulignant, premièrement, la conceptualisation de l'obligation et du crédit fiscal pour ensuite parler des raisons de l'extinction du crédit fiscal. Il analyse aussi les récentes décisions judiciaires sur le sujet.

MOTS-CLÉS: Décadence. Prescription. Impôt. Obligation fiscale. Crédit fiscal.