



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UnB

FACULDADE DE DIREITO

***PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA: NATUREZA JURÍDICA, REQUISITOS E
EFEITOS***

Marcelo de Oliveira Gomes

Brasília - DF
2016

Marcelo de Oliveira Gomes

***PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA: NATUREZA JURÍDICA, REQUISITOS E
EFEITOS***

Monografia apresentada à Faculdade de
Direito da Universidade de Brasília como
requisito parcial para a obtenção do título
de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen.

Brasília - DF
2016

Marcelo de Oliveira Gomes

**PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA: NATUREZA JURÍDICA, REQUISITOS E
EFEITOS**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito de Brasília como requisito parcial para à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Banca examinadora:

Prof. Dr. Valcir Gassen (Orientador)

Universidade de Brasília

Tiago Conde Teixeira (Membro)

Universidade de Brasília / Mestre pela Universidade de Coimbra

Pedro Júlio Sales (Membro)

Universidade de Brasília / Mestre pela Universidade de Brasília

DEDICATÓRIA

Gostaria de demonstrar meus enormes agradecimentos às pessoas mais importantes da minha vida, em especial aos meus pais Deusa e Vavá (formas mais afetivas de chamá-los) e aos meus irmãos Marcos e Maurício, que sempre estiveram comigo, mesmo à distância, sempre me apoiando, e a quem dedico este trabalho como forma de externar a felicidade em estar me graduando em Direito.

É notório que mesmo afastado fisicamente desde 2008, sempre deixamos vivo o sentimento que se traduz em família! Sempre partindo da premissa da busca de uma vida melhor e que me permitisse alçar novos horizontes, independentemente das circunstâncias boas ou ruins que encontrei e continuo a encontrar.

Dedico a minha vitória a grandes amigos que encontrei nesse percurso, João Otávio, Cyntia Natyelle, Talita Kelly, Ronny Sanny, José Filho, Priscila Moreno, Polly Haidar, Cris Dutra, Inácio Amaro, José Jance, Alexandre Bezerra e Dualyson de Abreu, todos com histórias parecidas e que sempre me incentivaram na busca dos meus sonhos, inclusive os mais secretos e longínquos.

Por fim, quero agradecer a todas as pessoas, que mesmo não citadas nesta obra, colaboraram com todo esse percurso, que espero ser vitorioso a longo prazo!

AGRADECIMENTOS

Quero demonstrar sinceros agradecimentos ao meu orientador de redação de monografia, Professor Dr. Valcir Gassen pela paciência e apoio que me levaram por todos os procedimentos, desde o planejamento até a conclusão desta monografia.

Estendo estes agradecimentos a Tiago Conde Teixeira, Pedro Júlio Sales e Henrique Paiva de Araujo, que além de mostrarem muita boa vontade, demonstraram enorme responsabilidade para participarem como membros desta banca.

Agradeço também à Universidade de Brasília – UnB por ter me recebido, em 2014, com a proposta de promover (a melhor expressão seria concluir) o fim desta corrida para a tão sonhada formação em nível superior em Direito.

Um agradecimento especial aos colegas da Fundação Nacional do Índio – FUNAI por todo o conhecimento adquirido nesses quase seis anos de contato com o serviço público e a Jamerson Silva pelo tempo dispendido à tradução para o inglês de alguns trechos deste trabalho, de forma a dar a maior e mais próxima fidedignidade ao que está escrito.

“Entre as pequenas coisas que não fazemos e as grandes que não podemos fazer, o perigo está em não tentarmos nenhuma”

Confúcio

RESUMO

A prescrição se apresenta como o instituto jurídico capaz de dirimir que situações jurídicas perdurem no tempo de forma definitiva, com vistas a garantir a estabilidade social. Significa a perda da pretensão à reparação de direito violado em decorrência de decurso de prazo temporal. A prescrição intercorrente ocorre no curso do processo judicial tributário. O instituto da prescrição tributária é causa de extinção do crédito tributário, e portanto, gera o direito que tem o sujeito passivo à restituição de tributo pago indevidamente. O presente trabalho faz referência aos conceitos iniciais tais como a obrigação tributária, a hipótese de incidência e fato gerador, o lançamento e formação do crédito tributário. Trata da natureza jurídica da prescrição e da prescrição tributária, elencando requisitos caracterizadores e os efeitos da prescrição tributária na extinção do crédito tributário e na repetição de indébito tributário. Por fim, promove uma explanação dos posicionamentos proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça, Supremo Tribunal Federal e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para este tema.

Palavras-chave: Direito Tributário. Prescrição Tributária. Prescrição Intercorrente Tributária. Extinção do Crédito Tributário. Repetição de Indébito Tributário.

ABSTRACT

The prescription is presented as the legal institution able to resolve that legal situations endure over time definitively, in order to ensure social stability. It means the loss of the claim to compensation for rights violated due to lapse of time. The intercurrent prescription occurs in the course of the tax court proceedings. The institute of tax prescription is cause of extinction of the tax credit, and thus generates the right of the taxpayer to the tax refund overpaid. This work refers to the initial concepts such as tax liability, the possibility of incidence and taxable event, the launch and generation of the tax credit. Also It deals with the legal status of prescription and prescription tax, listing requirements and characterize the effects of tax prescribed in the extinction of the tax credit and the repetition of tax overpayments. Finally, it promotes an explanation of the positions given by the Supreme Court (STF - Supremo Tribunal Federal), high Court (STJ - Superior Tribunal Federal) and the Administrative Council of Tax Appeals to this topic.

Keywords: Tax Law. Tax prescription. Prescription Tax intercurrent. Termination of Tax Credit. Repeat Misuse Tax.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADC – Ação Declaratória de Constitucionalidade

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

AgRg no AREsp – Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial

AgRg nos EDcl no AREsp – Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Agravo em Recurso Especial

Art. – Artigo

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CC/2002 – Código Civil de 2002

CF/1988 – Constituição Federal

CPC/1973 – Código de Processo Civil de 1973

CTN – Código Tributário Nacional

EREsp – Embargos de Divergência em Recurso Especial

h.i. – Hipótese de Incidência

LEF – Lei de Execução Fiscal

RE – Recurso Extraordinário

Rel. – Relator

REsp – Recurso Especial

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Superior Tribunal Federal

UnB – Universidade de Brasília

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	14
2.1 CONCEITO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	14
2.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR	18
2.3 CONCEITO E MODALIDADES DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.....	22
2.4 CRÉDITO TRIBUTÁRIO	27
3 PRESCRIÇÃO	31
3.1 NATUREZA JURÍDICA DA PRESCRIÇÃO	32
3.2 PRESCRIÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	34
3.3 INÍCIO DO PRAZO PRESCRICIONAL	38
3.4 CAUSAS IMPEDITIVAS, SUSPENSIVAS E INTERRUPTIVAS	44
3.4.1 Causas Impeditivas	45
3.4.2 Causas Suspensivas	48
3.4.3 Causas Interruptivas	50
3.5. A PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA INTERCORRENTE	54
3.5.1. A Prescrição Tributária Intercorrente no Processo Administrativo Fiscal	56
3.5.2. A Prescrição Tributária Intercorrente no Processo Judicial.....	58
4. EFEITOS DA PRESCRIÇÃO	61
4.1. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	63
4.2. A REPETIÇÃO DE INDÉBITO DO CRÉDITO PRESCRITO.....	65
5. CONCLUSÃO	77
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	82

1 INTRODUÇÃO

O Direito surge como meio válido para dirimir os conflitos que surgem a toda hora na sociedade. Por meio dele é que há a organização de instituições e institutos garantidores da chamada paz social, visando aliar ou ponderar os interesses privados ao bem comum e ao interesse público.

Dentre as inúmeras garantias presentes no nosso ordenamento jurídico há a figura particular da prescrição. Juntamente com a decadência, se configuram como instrumentos garantidores da segurança jurídica. Mas em que medida a prescrição funciona como fator de garantia da segurança jurídica?

Na medida em evita a eternização de situações jurídicas, sujeitando-as a um prazo certo de tempo em que poderão gozar de pleno exercício, a prescrição surge para que situações jurídicas não perdurem no tempo de forma definitiva e garantindo, assim, a estabilidade social.

A exposição a direitos que podem ser gozados indefinidamente traz à tona o risco do caos social, uma vez que nenhuma pessoa se preocuparia em exercer seus direitos em tempo hábil ou simplesmente os deixaria ao desleixo, sem se atentar às consequências advindas.

O presente trabalho visa ao estudo mais aprofundado do instituto jurídico da prescrição. Observada a natureza qualitativa da pesquisa, o método empregado foi indutivo, dividindo-se o tema em partes para inferir uma conclusão. Dessa forma, com o intuito de melhor elucidar o tema, o estudo é dividido em três grandes capítulos.

O primeiro capítulo busca explicar conceitos iniciais importantes para contextualização do instituto da prescrição. Trata-se de uma abordagem mais dogmática e conceitual no que tange ao fenômeno da formação da obrigação tributária que perpassa conceitos de hipótese de incidência e fato gerador. Ademais, aborda o fenômeno do lançamento tributário, detalhando-o em suas características

fundamentais e nas três modalidades em que se apresenta: direto, misto e por homologação. Para completar esse quadro explanatório, o crédito tributário, em suas características primordiais.

Logo após, o segundo capítulo tratará do instituto da prescrição em si. Primeiro tratará da sua natureza jurídica, sob o âmbito cível: a prescrição fulminante da pretensão decorrente da violação a um direito. Pretensão esta que se configura como o poder-dever de pleitear a outrem o adimplemento de um dever jurídico, atendendo-se ao fato de que o direito continua existindo sob o plano material, como reflexo do princípio da inafastabilidade presente na Constituição Federal de 1988.

Por conseguinte, é dado tratamento à prescrição em matéria tributária, sob o enfoque do preceituado no artigo 156, V, do Código Tributário Nacional. Apresenta-a como forma de extinção do direito à exigibilidade, bem como ao próprio crédito tributário. A prescrição tributária, dessa forma, possui o efeito de extinguir não apenas a pretensão, mas também o próprio direito, ou seja, aniquila o próprio crédito tributário.

No interior destas particularidades, estabelecerá os requisitos para a manifestação da prescrição tributária, tais como o seu marco inicial do prazo para contagem. Em seguida, adentrará nas causas que afetam a referida prescrição tributária: causas impeditivas, causas suspensivas e causas interruptivas, indicando as características e efeitos que cada uma provoca. Abordará o fenômeno da prescrição tributária intercorrente, o seu conceito e a forma como ocorre nos processos administrativos fiscais e nos processos judiciais.

O terceiro capítulo, *in fine*, tratará dos efeitos da prescrição tributária. Focará nos efeitos da prescrição para a extinção do crédito tributário e para a repetição do indébito do crédito prescrito.

Nota-se que a medida que o trabalho avança, os conceitos iniciais se tornam importantes na elucidação da natureza jurídica, requisitos e efeitos da prescrição tributária.

O presente trabalho utilizou-se, primordialmente, da técnica de produção de fichamentos, juntamente com a pesquisa da jurisprudência aplicável. A técnica de fichamentos permitiu a organização do estudo e a leitura de diferentes obras com o intuito de registrar as ideias-chave de cada autor, se mostrando um meio muito útil para as consultas. O uso de fichamentos permitiu registrar a referência bibliográfica de um importante marco teórico relativo ao tema proposto neste trabalho de conclusão de curso.

Em suma, as notas de rodapé indicam por diversas vezes a ideia de um estudo pautado no fichamento, a remissão a literalidade da legislação correlata, explicações ou posições importantes sobre o tema correlato, bem como a jurisprudência utilizada a corroborar as ideias do trabalho.

Buscou-se, ademais, interligar, por uma visão interdisciplinar no direito, com outros ramos do direito, notadamente o direito constitucional e o direito civil, que guardam grande proximidade com o tema ora exposto.

2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

2.1 Conceito de Obrigação Tributária

A obrigação jurídica é todo vínculo jurídico entre duas ou mais de duas pessoas, na condição em que o sujeito ativo tem o poder de exigir do sujeito passivo a prática de uma prestação de dar, de fazer ou de não fazer. Machado¹ assevera que no tocante à fonte jurídica, as obrigações podem decorrer de lei, podem ser contratuais (vontade das partes) ou podem decorrer de ato ilícito (com a prática de atos que configuram contrariedade ao direito). Em Direito Tributário, a obrigação tributária é uma obrigação decorrente de lei, haja vista que é a lei que institui o tributo e define o que é devido.

Dessa forma, a obrigação tributária rege a relação que se forma juridicamente entre o Estado que institui o tributo e o sujeito passivo que tem o dever de pagar.

O fundamento da obrigação tributária se dá pela vontade da lei: trata-se, pois, de um dever heterônomo, uma vez que o “obrigado o é não porque quis, mas porque outra vontade o tornou sujeito a um dado dever”.² Baleeiro completa a ideia definindo:

“(...) Estamos diante de deveres jurídicos (principais ou acessórios), sem dúvida, e isso é essencial a todas as obrigações que correspondem a deveres, no plano lógico. São deveres qualificados de obrigacionais pelo CTN, que poderia fazê-lo, sendo uma categoria de Direito positivo. Como toda obrigação, no sentido material positivo, configura também um dever no plano lógico-jurídico, e deduz-se que o legislador, ao referir-se à obrigação, afasta a ideia de meras condutas facultativa, nas quais haveria certa dose de discricionariedade para o sujeito”.³

O artigo 113 do Código Tributário Nacional define o que são obrigações tributárias principais e acessórias.

¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015, pág. 128.

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007, pág. 670.

³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, pág. 407.

Artigo 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.⁴

Assim, as obrigações tributárias principais tratam de obrigações heterônomas que surgem através da ocorrência de um fato, previsto em lei, lícito e não passível de acordo entre os sujeitos da relação jurídica tributária. São as obrigações para a prestação de dinheiro, na forma do próprio tributo ou na forma de multa.⁵ “Quando o Código Tributário Nacional fala na obrigação principal (artigo 113), está se referindo à obrigação tributária de dar, com caráter patrimonial”.⁶

Carvalho⁷ descreve a obrigação tributária principal como a relação jurídica de caráter patrimonial, instituída sob a regra-matriz de incidência, ficando as demais relações desprovidas desse caráter conhecidas como obrigações tributárias acessórias.

As obrigações tributárias acessórias são as prestações positivas ou negativas, previstas em legislação tributária (artigo 96 do CTN) e que devem ser realizadas por parte do sujeito passivo⁸. Elas possuem o condão de proporcionar o controle dos fatos que são importantes na formação das obrigações tributárias principais.⁹ São, assim, obrigações de fazer, não fazer ou de aturar os deveres

⁴ BRASIL, Códigos 3 em 1: **Tributário; Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 142.

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007, pág. 672.

Côelho cita que “o não-pagamento do tributo é que origina uma multa à guisa de sanção. Todavia, não quitada a multa, pode esta ser exigida, como se fora crédito tributário, juntamente com o tributo. A redação do § 1º está a exigir reforma urgente”.

⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 5 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1997, pág. 187.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pág. 304.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pág. 324.

Carvalho retrata que prefere chamar as obrigações tributárias acessórias de deveres instrumentais ou formais, visto que não são obrigacionais, por não ter cunho econômico, e que podem existir independentemente da obrigação tributária principal.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015, pág. 127.

impostos pela legislação tributária, de interesse da fiscalização ou da arrecadação por parte da Administração Fazendária.

O fato gerador caracterizador das obrigações tributárias acessórias encontra-se disciplinada no artigo 115¹⁰ do Código Tributário Nacional e indica que se trata de qualquer situação, prevista em legislação, que determina a prática ou a abstenção de ato que não seja a obrigação principal.

É importante frisar que as obrigações tributárias acessórias são devidas mesmo para casos em que existe imunidade ou isenção, por exemplo, de modo a facilitar a atividade de controle, por parte da Administração Fazendária, das pessoas físicas ou jurídicas que não estão submetidas ao adimplemento de determinados tributos. Dessa forma, ainda que a obrigação tributária principal seja devida ou não, é obrigatório o cumprimento da obrigação acessória. Os artigos 175, parágrafo único e 194, parágrafo único do CTN¹¹, demonstram o quão é necessário o atendimento às obrigações acessórias. Esse é entendimento constante no RE 250844/SP¹², Rel. Min. Marco Aurélio, de 17.4.2012.

O descumprimento das obrigações tributárias acessórias possibilita a aplicação de sanção. Conforme dispõe o já supracitado artigo 113, § 3º, do CTN, o

¹⁰ BRASIL, Códigos 3 em 1: **Tributário; Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 142.

Artigo 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

¹¹ BRASIL, Códigos 3 em 1: **Tributário; Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, págs. 149 e 150.

Artigo 175. Excluem o crédito tributário: I - a isenção; II - a anistia. **Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.**

Artigo 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal. (Grifo nosso)

¹² BRASIL. Informativo STF. **RE 250844 - RECURSO EXTRAORDINÁRIO**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo662.htm>>. Acesso em 12 jun. 2016.

“Imunidade tributária e obrigação acessória

(...) A 1ª Turma iniciou julgamento de recurso extraordinário em que arguida a desnecessidade de manutenção de livros fiscais por parte de entidade imune (CF, artigo 150, VI, c). O Min. Marco Aurélio, relator, deu provimento ao recurso extraordinário para assentar que o recorrente estaria desobrigado da manutenção dos livros fiscais, porquanto devidamente comprovada sua imunidade tributária. Ressaltou que a obrigação acessória deveria seguir a principal, porém, na ausência desta, não caberia pretender a existência dos referidos livros, como determinado pela autoridade fiscal. Após, pediu vista o Min. Luiz Fux”. (...)

descumprimento da obrigação acessória se converte, segundo previsão constante em lei, em obrigação principal (independente do adimplemento ou não do tributo), acrescido da penalidade pecuniária.

Como bem assevera Machado¹³, ao promover o lançamento tributário, a autoridade fazendária tem o dever de considerar que o descumprimento de uma obrigação acessória tributária é o fato gerador de uma obrigação tributária principal, que por sua vez é elemento indispensável para a integração do crédito tributário. Isto não acarreta para o sujeito ativo o direito de exigir o comportamento por parte do sujeito passivo, mas o poder jurídico de criar um crédito tributário, na forma de penalidade pecuniária. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, por meio do REsp 837.949/RS¹⁴, Rel. Ministro Luiz Fux, abr/2009 e do Resp 1012203/ES¹⁵, Rel. Ministro Humberto Martins, mar/2008, corroboram este entendimento.

Um ponto importante a destacar é que as obrigações tributárias acessórias, conforme dispõe o artigo 113, § 2º, do CTN, decorrem de legislação tributária, que nos moldes do artigo 96 do mesmo Código corresponde às leis, tratados, convenções internacionais, decretos e todas as normas complementares que tratem de tributos ou da relação jurídica pertinente a eles. Não obstante, cabe considerar a opinião de Paulsen, para quem a obrigação tributária acessória também depende de lei para seu estabelecimento.

“as obrigações acessórias estão sob reserva legal relativa (artigo 5º, II, da CF), obrigando exclusivamente a quem a lei imponha o dever formal, independentemente de serem ou não sujeito passivos. Criadas por lei, podem ser detalhadas pelo Executivo”.¹⁶

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015, pág. 126.

¹⁴ BRASIL. Jurisprudência do STJ. **REsp: 837949 RS**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=837949&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=3>>. Acesso em 12 jun. 2016.

“(…) 1. A obrigação acessória, quando inobservada, nos termos do artigos 113, §§ 2º e 3º e 115 do CTN, torna-se obrigação principal, em relação à multa pecuniária, seguindo a natureza jurídica dos tributos e sujeita aos mesmos dispositivos aplicáveis. (…).

¹⁵ BRASIL. Jurisprudência do STJ. **REsp. 1012203/ES**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1012203&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=3>>. Acesso em 12 jun. 2016.

“(…) 4. O § 3º do artigo 113 do CTN dispõe que o descumprimento de uma obrigação acessória pode gerar a aplicação de uma penalidade pecuniária que, por sua vez, se consubstancia em uma obrigação principal. (…).

¹⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, pág. 213.

Em decorrência disso, é possível perceber que as obrigações tributárias acessórias podem surgir de exceções à regra da legalidade estrita, ou seja, por meio de instruções normativas ou portarias. O que não se pode esquecer, é que até essa atribuição dada à Administração Fazendária, inclusive de promover o detalhamento, decorre de previsão em lei.

2.2 Hipótese de Incidência e Fato Gerador

A Hipótese de Incidência é a previsão normativa tributária que atribui a situações específicas o dever da obrigação de pagamento de tributo. Trata-se de uma previsão abstrata, prevista em lei, que tem o poder de desencadear a relação tributária. Ela pode ser reconhecida como a apresentação abstrata e hipotética do fato, num dado espaço e período de tempo, indicada legalmente.

Segundo Ataliba¹⁷ a hipótese de incidência é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato. Trata-se de uma formulação em que o legislador faz abstração de qualquer fato concreto. Assim, a hipótese de incidência é mera previsão legal.

Dessa forma, a hipótese de incidência enseja o nascimento do chamado fato imponible, entendido como a existência de fato concreto em consonância com a previsão legal. Este fato imponible convoca o mandamento legal que cria a relação obrigacional tributária.

Segundo Ataliba¹⁸, a hipótese de incidência é composta de âmbitos de validade: pessoal, material, temporal e espacial. Tratam-se de qualidades capazes de determinação hipotética dos sujeitos da obrigação tributária, seu conteúdo substancial, momento e local de seu nascimento. Frisa o autor que, mesmo possuindo esses âmbitos de validade, a hipótese de incidência continua una e indivisível.

¹⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, pág. 58.

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, pág. 78.

Pelo âmbito pessoal, há a determinação do sujeito ativo e do sujeito passivo da obrigação tributária. Representa uma conexão entre a hipótese de incidência e duas pessoas, que por força de lei, e do fato gerador, tornam-se sujeitos da obrigação tributária.

O sujeito ativo é aquele que recebeu a competência tributária, por meio de lei (Constituição Federal), para criar, fiscalizar e arrecadar tributos. Trata-se do credor da obrigação tributária. O artigo 119 do CTN identifica que o “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir seu cumprimento”. Em regra, os sujeitos ativos, titular da competência tributária, são a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (artigos 153, 155 e 156 da CF/88)¹⁹.

O sujeito passivo é o outro lado da relação, ou seja, a pessoa que possui relação intrínseca com o aspecto material da hipótese de incidência. É sobre o sujeito passivo que recai a carga tributária após a efetivação do fato imponible, e implica em redução patrimonial, em decorrência da arrecadação do tributo. O artigo 121 do CTN, apresenta-o tanto na figura do contribuinte, que possui relação direta para a formação do fato gerador, quanto na figura do responsável, que se configura na pessoa que não praticou o ato formador do fato gerador, mas que se encontra ligado a este, por disposição expressa de lei. Para fins da obrigação tributária acessória, conforme disposição do artigo 122 do CTN, o sujeito passivo “é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”: dessa forma, para adimplemento de obrigações relacionados à fiscalização ou recolhimento de tributos.

O âmbito material da hipótese de incidência é a descrição normativa do fato ou do ato concretizador da obrigação tributária. “Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; (...); é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.”.²⁰

O elemento material configura-se como o núcleo da hipótese de incidência, uma vez que indica a sua essência, o que é mais importante em sua

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, pág. 84. Ataliba cita o caso da parafiscalidade, em que a lei, se quiser atribuir a capacidade tributária para pessoa diferente da competente a instituir o tributo, deve fazê-la expressamente,

²⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, pág. 106.

composição. É o responsável por definir e fixar a espécie de cada tributo, além de promover a diferenciação em relação às demais hipóteses de incidência. Possui intrínseca relação com o aspecto pessoal da hipótese de incidência e determina a base imponible, a manifestação quantitativa, passível de medição numérica e pecuniária. Esta apresenta-se sob os elementos abstratos da alíquota e da base de cálculo, que mensuram os fatos tributários e os parâmetros para o cálculo da consequente dívida tributária.

O objeto das relações jurídicas tributárias, de natureza eminentemente obrigacional, consiste numa prestação de dar, susceptível de avaliação em termos pecuniários. (...). É intuitivo afirmar o papel supinamente importante desses comportamentos, por isso que darão ao intérprete as condições para a fixação do montante a ser pago pelo devedor.²¹

Pelo âmbito espacial, exterioriza-se como o local onde os atos se concretizam, dentro do espaço de validade da norma jurídica, e que suscita a geração da obrigação tributária. Daí decorre o princípio que determina o âmbito territorial de aplicação e eficácia das leis tributárias, ou seja, a competência para o legislador tributário se restringe ao âmbito espacial em que está inserida: por exemplo, as normas tributárias municipais só possuem eficácia dentro do território do Município. Dessa forma, qualquer fato que ocorra fora do âmbito espacial não será um fato imponible e consequentemente não poderá determinar o nascimento da obrigação tributária.

Por fim, de acordo com o âmbito temporal, a hipótese de incidência remete ao momento da consumação ou conclusão de um fato imponible. Indica as circunstâncias de tempo, implícita (momento em que o fato descrito ocorre) ou explicitamente (o legislador estabelece o marco inicial temporal), que configuram a formação dos fatos imponíveis.

A título de exemplo e para entender como a hipótese de incidência pode se apresentar sob todos os âmbitos ora tratados, imaginemos, assim, o caso da aplicação do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU: a) pelo âmbito pessoal, o sujeito ativo é o município onde está situado o imóvel urbano e o sujeito passivo é o

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5. Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, págs. 171 e 172.

proprietário, o titular do domínio útil e o possuidor; b) pelo âmbito material, significa possuir propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, localizado na zona urbana do Município e a base imponible é o valor venal do imóvel, ou seja, o valor médio que o imóvel pode alcançar em condições normais de mercado; c) sob o âmbito espacial, corresponde ao imóvel se encontrar dentro do limite da área urbana do município, e por fim; e) pelo âmbito temporal, possuir o imóvel em área urbana do município em 1º de janeiro.

Já o Fato Gerador se coaduna como a concretização fática da hipótese de incidência. O fato gerador produz a subsunção advinda de fato que traz para si a incidência da norma tributária. Há “(...) subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária)”.²² Corresponde, pois, à concretização do vínculo que une o sujeito ativo ao sujeito passivo de uma relação jurídica tributária e que tem como fim principal uma prestação pecuniária.

Uma vez ocorrido o fato gerador, institui-se a obrigação tributária que estabelece a determinadas pessoas o dever de pagar tributo ao Estado, seja em forma de dinheiro ou em cujo valor nele se exprimir (artigo 3º, CTN).

Em que pese o Código Tributário tratar em seu artigo 114²³, hipótese de incidência e fato gerador como sinônimos, é importante refletir um pouco sobre o papel da linguagem no Direito para tratar deste aparente equívoco.

A determinação do sentido das normas com vistas ao correto entendimento de seus textos e suas intenções é tarefa da hermenêutica jurídica. Ferraz Junior²⁴ retrata que o propósito precípua do jurista é, além de compreender um texto normativo, determinar a força e o alcance do mesmo, pondo-o em contato direto com dado problema que se lhe apresenta.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pág. 280.

²³ BRASIL, Códigos 3 em 1: **Tributário; Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 145.

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

²⁴ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 5. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2007, pág. 256.

Em relação ao fato gerador, este pode ser designado como hipótese de incidência, fato-condição, tipo tributário. Há, entretanto, um uso ambíguo da expressão fato gerador para remeter tanto ao fato descrito na norma jurídica tributária, quanto ao fato impositivo.

“Em suma, apenas no texto e no contexto é possível saber em qual acepção a expressão “fato gerador” é utilizada. No próprio Código Tributário Nacional vamos encontrá-lo ora no sentido de descrição hipotética da norma, suficiente ao surgimento da obrigação tributária (p. ex. no artigo 114), ora no de evento concreto que realiza a previsão normativa (p. ex. no artigo 144)²⁵”.

De fato, o fato gerador é a ocorrência no mundo real com perfeito encaixe na previsão normativa que promove a subsunção e o nascimento da relação jurídica tributária, enquanto a hipótese de incidência é, por sua vez, definida como a descrição meramente abstrata de fatos que poderão ser ensejadores da criação de uma relação obrigacional tributária.

Na visão de Becker²⁶, o fator gerador segue a estrutura lógica da regra jurídica e, assim, assume duas vertentes: um aspecto formal, na figura da hipótese de incidência, que é a regra jurídica válida dotada de juridicidade; e um aspecto material, correspondente à hipótese realizada, ou seja, à incidência da regra jurídica.

2.3 Conceito e Modalidades de Lançamento Tributário

O lançamento tributário é o ato de formalização da obrigação tributária principal que tem o poder de constituir o crédito tributário. É por meio do lançamento que surge a liquidez e a certeza pela qual a Administração Fazendária tem direito ao aporte financeiro advindo do fato gerador e do reconhecimento da obrigação tributária.

²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, pág. 10.

²⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010, pág. 328.

O Código Tributário Nacional prevê em seu artigo 3º que o “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*”.²⁷

O lançamento é, dessa forma, um ato ou um conjunto de atos jurídico-administrativos, de caráter declaratório e vinculado, praticado por um agente fazendário, que verifica a efetivação do fato gerador em relação a certo sujeito passivo, que apura a matéria tributária sob a ótica qualitativa e quantitativa, de acordo com a base de cálculo, indicando o valor do tributo que irá ser cobrado. Encontra-se disciplinado no artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional²⁸.

[...] a definição de lançamento estabelecida no artigo 142, caput do Código Tributário Nacional não tem outro significado senão o de uma construção teórica do legislador que, subrogando-se autoritariamente no exercício de uma função doutrinária, pretende superar eventuais divergências teóricas sobre o conceito de lançamento com uma tomada de posição em termos de direito positivo. Ao invés de editar comando, avoca a definição de fenômeno regulado, uma forma atípica de exercício da função legislativa.²⁹

Quanto à natureza jurídica do lançamento, há controvérsias sobre o seu caráter constitutivo ou declaratório. Segundo o caráter constitutivo, entende-se aquele “ato lícito que tem por fim imediato adquirir, modificar ou extinguir direito”.³⁰ Uma vez que realizadas essas finalidades, o ato constitutivo se projeta para frente, adquirindo efeitos *ex nunc*. Pelo caráter declaratório não há criação, alteração ou extinção de direito, há apenas o reconhecimento da preexistência de um direito, podendo seus efeitos retroagirem até a data do ato declarado (efeitos *ex tunc*).

²⁷ Em que pese tributo ser exação submetida à regime constitucional tributário entende-se que a definição prevista no artigo 3º do CTN foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988.

²⁸ BRASIL, Códigos 3 em 1: **Tributário; Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 145.

Artigo 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. **Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (Grifo nosso)**

²⁹ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 103.

³⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, pág. 1180.

O disposto nos artigos 143 e 144 do CTN evidencia o caráter declaratório do lançamento, sobretudo ao mencionar que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificado ou revogado.

De qualquer forma, há ainda a discussão sobre o tema e que fica nítida nas palavras de Becker:

“Os que sustentam a tese do efeito *declaratório* do lançamento não conseguem convencer aos que defendem a tese do efeito *constitutivo*; e nem estes àqueles. Por sua vez, os que assistem esta querela fradesca, inclinam-se, uns para a tese constitutiva, outros para a tese declaratória, sem, contudo, trazerem mais luz à confusão reinante e revelando mais perplexidade que aceitação desta ou daquela doutrina”.³¹ (Grifos do autor)

Com efeito, não basta a previsão hipotética da norma jurídica tributária e a incidência do fato gerador determinando o pagamento de determinado tributo. É necessário o ato jurídico-administrativo³² do lançamento – simples, constitutivo e vinculado – que visa à individualização da norma, criando e conferindo exigibilidade ao crédito tributário.

Segundo trata Baleeiro³³, por ser ato jurídico-administrativo de aplicação da lei ao caso concreto, o lançamento tributário emana alguns efeitos:

1) por meio do lançamento tributário, há a declaração da ocorrência do fato jurídico que se subsume ao conceito abstrato da hipótese normativa, descrita em norma legal;

2) promove a identificação do sujeito passivo, seja ele contribuinte ou responsável, nos moldes da declaração da ocorrência do fato gerador;

³¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010, pág. 375.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pág. 428.

Carvalho cita que há “(...) cinco elementos integrativos na estrutura interior de todo ato jurídico administrativo: a) motivo ou pressuposto; b) agente competente; c) forma prescrita em lei; d) objeto ou conteúdo; e e) finalidade”.

³³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, pág. 1184.

3) possibilita quantificar aquilo que é devido pelo sujeito passivo, mediante determinação proposta na base de cálculo e na alíquota, previamente descritas em norma legal, e;

4) é o meio hábil para fins de definir os termos de exigibilidade, prazos e requisitos para pagamentos, também descritas em norma legal.

Dando seguimento ao tema, conforme já visto, o lançamento é ato privativo da Autoridade Fazendária³⁴. Entretanto, é possível a participação do sujeito passivo para a constituição do crédito tributário.

Três são as modalidades de lançamento tributário: direto (artigo 149, I, do CTN), misto ou por declaração (artigo 147 do CTN) e por homologação (artigo 150 do CTN)³⁵.

O lançamento direto é aquele realizado pela Administração Fazendária, por meio de sua autoridade administrativa – Agentes Fazendários da Receita Federal, das Secretarias da Fazenda dos Estados e do Distrito Federal ou dos Fiscos Municipais, no âmbito de cada esfera federativa – que efetua o registro e a cobrança do tributo dispensando qualquer colaboração por parte do sujeito passivo. São exemplos de tributos cuja constituição do crédito tributário se dá por lançamento direto o Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU e o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA.

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

I - quando a lei assim o determine;

(...)

O lançamento misto ou por declaração é caracterizado por uma declaração entregue pelo sujeito passivo, em decorrência do dever de prestar informações perante a autoridade lançadora. É misto por haver uma ação harmoniosa entre a Administração Fazendária e o sujeito passivo desta relação, de

³⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007, pág. 672.

Sacha Calmon cita que “nos impostos sujeitos à homologação do pagamento, é ele (lançamento) prescindível. A própria lei torna obrigatório o recolhimento: o contribuinte paga sem que haja a mínima intervenção do Estado-Administração”. (A palavra lançamento foi inserida na citação)

³⁵ BRASIL, Códigos 3 em 1: **Tributário; Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 145.

forma que este presta informações até então incompletas para que a Administração Fazendária promova o lançamento.

Ainda que o sujeito passivo incorra em erro no preenchimento da declaração, é possível retificá-la. Esta retificação só fica impedida após a notificação do lançamento, caso em que o sujeito passivo poderá entrar com reclamação do erro, e não mais a modificação da sua declaração. São exemplos de tributos lançados por declaração o Imposto sobre Transmissão de Bens Móveis – ITBI e o Imposto de Importação – II.

Artigo 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

(...)

O lançamento por homologação é aquele em que o sujeito passivo contribui com a Administração Fazendária em sua atividade de lançamento, de forma que recolhe o tributo sem qualquer atividade prévia deste. Da atividade do sujeito passivo, cabe à Administração Fazendária a conferência da extensão dos valores recolhidos e o conseqüente lançamento, seja este expresso ou tácito: a homologação ou não, dessa forma, se dá após o pagamento.

Dessa forma, se a Administração Fazendária se depara com situações em que não houve o recolhimento de tributo ou quando verifica a ocorrência de irregularidades, e havendo prazo – os cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador – constitui o crédito tributário e impõe a multa para o caso de irregularidade. Exemplo de tributo lançado por homologação é o Imposto de Renda sobre Pessoa Física – IRPF.

Artigo 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.

É importante destacar que a não homologação do lançamento desfaz a extinção do crédito tributário, hipótese em que a Administração Fazendária lançará a eventual diferença, se houver, nos termos do inciso V do artigo 149 do CTN, “quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte”. Em caso de pagamento antecipado a menor, para o restante do valor ocorrerá um lançamento direto concomitantemente com a aplicação de uma multa incidente sobre o saldo restante, conforme previsto no § 3º do artigo 150 do CTN.

Por fim, o lançamento por homologação tácita, exposto no § 4º do artigo 150 do CTN, se apresenta como uma omissão da Administração Fazendária, em certo período de tempo, em seu dever de fiscalizar. Caracteriza-se pela passagem do prazo de cinco anos, a partir do fato gerador ou do primeiro dia do exercício seguinte para o caso de pagamento (artigo 173, I, do CTN), sem que a Administração Fazendária se manifeste e proceda à ratificação correspondente: tem como consequência a extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 156, VII, do CTN.

2.4 Crédito Tributário

O crédito tributário é um direito que a Administração Fazendária possui em decorrência da exigibilidade e coercibilidade atribuídas à obrigação tributária através do lançamento.

Crédito tributário é a denominação dada pelo Código Tributário Nacional à obrigação tributária, vista sob o ângulo do sujeito ativo, ou seja, ao direito de crédito da Administração Fazendária, já apurado pelo lançamento e dotado de certeza, liquidez e exigibilidade.³⁶

É, por conseguinte, o resultado da transformação de uma obrigação tributária ilíquida em certa e líquida e que possui exigibilidade em decorrência da lei

³⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, pág. 1170.

tributária. Trata-se do momento final de um processo que começa com a formação da obrigação tributária, que perpassa a instauração do vínculo jurídico entre o sujeito ativo e passivo, via fato gerador; e que culmina com o instituto do lançamento³⁷.

Sob o ponto de vista material não há diferenças entre a obrigação tributária e o crédito tributário, afinal eles possuem os mesmos sujeitos, o mesmo vínculo jurídico e o mesmo objeto. A diferença é que o crédito tributário só surge através de ato do lançamento tributário (seja ele direto, misto ou por homologação) que declara a existência da obrigação tributária.

Dessa maneira, a ocorrência de obrigação tributária, necessariamente, pré-existe em relação ao crédito tributário. Carraza³⁸ indica que “é certo que a obrigação tributária, ao nascer, já tem um crédito: o crédito tributário. Este crédito, porém, no mais das vezes, nasce com características de iliquidez e de incerteza, que precisam ser afastadas”.

Diante disso, o artigo 140 do CTN³⁹ admite a autonomia da obrigação tributária principal perante o crédito tributário que dela pode resultar. Ainda que haja anulação ou suspensão do lançamento, a obrigação tributária principal perdura. Por outro lado, uma vez extinta a obrigação tributária, extinto também estará o crédito (artigo 113, §1º, do CTN).

³⁷ BRASIL. Jurisprudência do STJ. **REsp. 770.236/PB**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=770236&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2>>. Acesso em 12 jun. 2016.

(...) 4. O crédito tributário, na expressa dicção do artigo 139 do CTN, decorre da obrigação principal e, esta, por sua vez, nasce com a ocorrência do fato imponible, previsto na hipótese de incidência, que tem como medida do seu aspecto material a base imponible (base de cálculo).

5. Consectariamente, o erro de fato na valoração material da base imponible significa a não ocorrência do fato gerador em conformidade com a previsão da hipótese de incidência, razão pela qual o lançamento feito com base em erro "constitui" crédito que não decorre da obrigação e que, por isso, deve ser alterado pelo Poder Judiciário. (...)

³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, págs. 280 e 281.

³⁹ BRASIL, Códigos 3 em 1: **Tributário; Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 144.

Artigo 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade **não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem**. (Grifo nosso)

O crédito tributário, conforme visto, é constituído pelo lançamento, que transforma a obrigação tributária ilíquida em líquida e certa. Segundo Paulsen⁴⁰, é com esta existência e liquidez que nasce para a Administração Fazendária o direito de exigir o seu cumprimento. Em havendo inadimplemento por parte do sujeito passivo, a Administração Fazendária, de posse de crédito tributário formalizado e exigível, pode inscrever o sujeito passivo em dívida ativa, de forma a garantir a exequibilidade sob a forma do título executivo extrajudicial da certidão de dívida ativa.

Outro ponto importante relativo ao crédito tributário refere-se à responsabilidade, de caráter vinculado, que tem o agente fazendário para efetivação e garantia do crédito tributário: deverá seguir os ditames legais, sob pena de responsabilização funcional. Os casos em que a exigibilidade do crédito é suspensa, excluída e/ou extinta não estão sujeitos à discricionariedade administrativa, uma vez que são matérias reservadas apenas à lei.

A Administração Fazendária deve observar, evidentemente, conforme prevê o artigo 141 do CTN, todas as leis complementares editadas pela União que versarem sobre normas gerais relacionadas à suspensão, à exclusão e à extinção do crédito tributário e qualquer outra lei de outra pessoa competente, relacionada com o crédito tributário, suas garantias e sua efetivação.

Para este caso, contudo, o Supremo Tribunal Federal, por meio da ADI 2.045⁴¹, que alterou a posição da ADI 1917 (pregava a taxatividade), vem adotando a posição de que é possível a Estado-Membro da Federação aceitar outros meios de pagamentos (forma de extinção do crédito tributário), sob o argumento de que quem

⁴⁰ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, pág. 1012.

Paulsen assevera também que o crédito tributário pode ser exigível também na data de vencimento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, uma vez que cabe ao contribuinte o dever desse lançamento e o inadimplemento implica em infração, sujeito à multa.

⁴¹ BRASIL. Jurisprudência do STF. **ADI 2.405/RS**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000091370&base=baseAcordao>>. Acesso em 12 jun. 2016.

“I - Extinção de crédito tributário criação de nova modalidade (dação em pagamento) por lei estadual: possibilidade do Estado-membro estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios créditos tributários. Alteração do entendimento firmado na ADInMC 1917-DF, 18.12.98, Marco Aurélio, DJ 19.09.2003: consequente ausência de plausibilidade da alegação de ofensa ao artigo 146, III, b, da Constituição Federal, que reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais reguladoras dos modos de extinção e suspensão da exigibilidade de crédito tributário.

pode mais, como prover a concessão de remissão, pode menos, como submeter-se a novas alternativas para pagamento.

O crédito tributário é envolto de garantias e privilégios, consoante o constante nos artigos 183 a 193 do Código Tributário Nacional. Tendo por base o princípio da Supremacia do Interesse Público, as garantias correspondem a meios que asseguram a Administração Fazendária receber o valor relativo ao tributo. Por sua vez, os privilégios representam vantagem em relação a outros créditos, com exceção dos créditos trabalhistas.

3 PRESCRIÇÃO

O decurso do tempo mostra-se importante por produzir vários efeitos jurídicos, uma vez que gera consequências na aquisição, usufruto e extinção de direitos.

Em face dos vários conflitos de interesses que surgem diuturnamente, é sabido que o Estado pode ser chamado para solucionar tais conflitos, por meio da apresentação do instituto da ação. Entretanto, há casos em que o titular de direito dito ofendido pode ficar inerte em relação à violação do referido direito, perpetuando esta situação no tempo.

Para dirimir tal situação desarmônica, o Estado se utiliza de um instituto jurídico de ordem pública capaz de tornar esta ação ineficaz ou simplesmente impotente: o instituto da prescrição.

Este instituto tem como objetivo promover a estabilização e dar certeza para as relações jurídicas, de forma a extinguir a ação, e conseqüentemente a pretensão, seja por desinteresse seja por negligência do titular do direito.

Assim é em função do *princípio da segurança jurídica* que exige que as pessoas tenham não só uma proteção eficaz de seus direitos, como que possam prever, em alto grau, as consequências jurídicas dos comportamentos que adotaram. Tudo para que tenham estabilidade nas relações sociais, ou, se preferirmos, a “*garantia do passado*”. (Grifos do autor)⁴².

Leite⁴³ retrata que o limite de tempo que é posto para o exercício de direitos decorre da ponderação entre os institutos da justiça e da segurança: a justiça configura-se pelo livre acesso ao Poder Judiciário para resolução de conflitos e a segurança é obtida com a fixação de prazos para o exercício deste direito. A prescrição mostra-se, a partir dessas premissas, como uma das formas postas pelo direito para consolidar relações jurídicas incertas, mesmo que isto implique em uma

⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, pág. 347.

⁴³ LEITE, Geilson Salomão (Coord.). **Extinção do crédito tributário: homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. Belo Horizonte: Fórum, 2013, pág. 219.

diminuição da justiça. É, pois, garantia da estabilidade jurídica: uma vez que resguarda interesse público, é uma questão de ordem pública.

A prescrição, assim como também a decadência, é forma que o direito procurou para lidar com o tempo, uma vez que este está sempre a consumir os fatos e os direitos que sobrevêm a todo momento nas relações humanas.

Prossegue-se à análise natureza jurídica da prescrição e ao estudo da prescrição tributária e suas peculiaridades.

3.1 Natureza Jurídica da Prescrição

Sob a ótica cível, segundo o que consta no artigo 189 do Código Civil de 2002⁴⁴, a prescrição aniquila a pretensão, em razão de inércia por parte do sujeito detentor de direito violado.

A Constituição Federal de 1988 preceitua em seu artigo 5º, XXXV, o princípio da inafastabilidade do poder judiciário, segundo o qual garante a qualquer pessoa o direito de ação, direito esse de pleitear junto ao Poder Judiciário por uma prestação jurisdicional, tendo razão ou não. Esse direito fundamental revela-se como um direito indisponível, de ordem pública, e de natureza substancialmente processual.

Por ser um direito fundamental indisponível, o direito à ação não pode ser atingido diretamente pela prescrição: este direito continua existindo sob o plano material, como reflexo do princípio da inafastabilidade. O que será atingido pela prescrição é a pretensão decorrente da violação a um direito. Gagliano e Pamplona Filho lecionam que:

⁴⁴ BRASIL, **Lei nº 10.406 de 10 de Janeiro de 2002**, institui o Código Civil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso 06 maio 2016, 15:56.

Artigo 189. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os artigos 205 e 206.

“O direito constitucional de ação, ou seja, o *direito de pedir ao Estado um provimento jurisprudencial que ponha fim ao litígio*, é sempre público, abstrato, de natureza essencialmente processual e indisponível.

Não importando se o autor possui ou não razão, isto é, se detém ou não o direito subjetivo que alega ter, a ordem jurídica *sempre* lhe conferirá o legítimo direito de ação, e terá, à luz do *princípio da inafastabilidade*, inviolável direito a uma sentença.

Por isso, *não se pode dizer que a prescrição ataca a ação!*

(...) a prescrição não atinge o direito de ação – que sempre existirá –, mas sim, a *pretensão que surge do direito material violado*. (Grifos do autor) ⁴⁵

A prescrição, por guardar peculiar relação com as obrigações, depende da existência de uma relação jurídica dual: um direito subjetivo que foi violado por alguém e um dever jurídico, pautada na prestação deste. Dessa forma, a pretensão só existirá se o detentor do dever jurídico descumprir tal dever, o que enseja a violação do direito subjetivo de outrem, nasce a pretensão para exigir a prestação descumprida por parte do detentor do dever jurídico.

Nas palavras de Carnacchiori⁴⁶, a prescrição possui dependência com a lesão e a violação de direitos subjetivos pelos sujeitos detentores do dever jurídico. Somente com a pretensão, decorrente da violação de direitos, é que se pode cogitar em prescrição. Esta se traduz na perda do direito à pretensão de reparação de uma violação de direito por inércia do titular que se mostrou negligente, ao fim de certo prazo constante em lei.

Nos termos do artigo 191 do CC/2002, é possível renunciar à prescrição. Esta renúncia pode ser expressa ou tácita.

A renúncia expressa consiste na possibilidade de que o sujeito passivo de uma obrigação, desde que não haja prejuízo a terceiro, decline do seu direito à prescrição perante o respectivo sujeito ativo dessa relação jurídica. A renúncia tácita, por sua vez, consiste na prática de atos incompatíveis com a prescrição, sem, contudo, anunciá-la.

Outro atributo da prescrição é a impossibilidade de mudança do prazo por convenção das partes: somente a lei pode fixar o prazo prescricional (artigo 192,

⁴⁵ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil**: parte geral. 10. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, págs. 456 e 457.

⁴⁶ CARNACCHIONI, Daniel Eduardo. **Curso de Direito Civil**: Parte Geral; Institutos Fundamentais. 3. ed. rev. ampl. atual. Salvador: JusPodium, 2012, págs. 840 e 841.

CC/2002). Em regra, o prazo prescricional é de dez anos, salvo quando a lei fixar prazo menor (artigo 205, CC/2002).

Para fins de consumação da prescrição é necessária a reunião de quatro fatores: a) um titular de direito subjetivo violado e de outro lado um titular de dever jurídico para tal direito violado; b) a pretensão, que decorre diretamente da violação do direito; c) a inércia por parte do titular do direito violado e inexistência de fatores impeditivos, interruptivos ou suspensivos no curso do prazo prescricional.

Uma vez confirmada a prescrição, nada mais poderá fazer o titular do direito lesionado, visto que a pretensão estará extinta.

3.2 Prescrição em Matéria Tributária

Antes de adentrar na prescrição segundo o que consta no Código Tributário Nacional é interessante averiguar como a Constituição Federal de 1988 trata o caso.

Segundo o artigo 146, III, “b”, da Carta Magna, compete estritamente à lei complementar discorrer sobre normas gerais que versem sobre decadência e prescrição tributárias⁴⁷. A Lei Complementar caracteriza-se pelo quórum qualificado e só pode ser suscitada por disposição expressa da Constituição, tratando-se de normas gerais, são consideradas leis nacionais.

⁴⁷ BRASIL. Jurisprudência do STJ. **REsp 1399591/CE**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1399591&b=ACOR&p=true&l=10&i=3>>. Acesso em 12 jun. 2016.

(...) 4. A Corte Especial do STJ, ao julgar o incidente de AI no Ag 1.037.765/SP, sob a relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki (DJe de 17.10.2011), proclamou que tanto no regime constitucional atual (CF/88, art. 146, III, b), quanto no regime constitucional anterior (art. 18, § 1º da EC nº 01/69), as normas sobre prescrição e decadência de crédito tributário estão sob reserva de lei complementar. Assim, são ilegítimas, em relação aos créditos tributários, as normas estabelecidas no § 2º, do art. 8º e do § 3º do art. 2º da Lei 6.830/80, que, por decorrerem de lei ordinária, não podiam dispor em contrário às disposições anteriores, previstas em lei complementar. (...)

As disposições que não se inserem no conceito de normas gerais em matéria tributária são essas veiculadas por lei ordinária. O RE 225602-8/CE⁴⁸ reforça esse entendimento.

Dessa forma, não podem leis ordinárias contrariarem leis complementares de natureza geral em matéria tributária, sobretudo quando tratarem de prescrição. No entanto, Carraza⁴⁹ ressalva que seria possível lei ordinária do ente competente reduzir o prazo prescricional previsto em lei complementar.

Dessa forma, visto que a prescrição tributária está sob a égide da lei complementar (artigo 146, III, “b”, Constituição Federal de 1988), impõe-se afirmar que todos os aspectos, tais como termos, prazos, pressupostos para suspensão e interrupção, também estão sob restrição da lei complementar. Leite⁵⁰ assevera que alterar o prazo pelo qual ocorre a extinção do crédito tributário, alteraria a essência da prescrição e dessa forma implicaria em alteração do próprio texto constitucional.

Infere-se daí a competência exclusiva do Congresso Nacional com vistas a garantir a “padronização e uniformização, em temas centrais tributários, mormente naqueles relativos à decadência e à prescrição, considerando constitucionais todas as normas estabelecidas no Código Tributário Nacional sobre a questão⁵¹”.

⁴⁸ BRASIL. Jurisprudência do STF. **RE 225.602-8/CE**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=251343>>. Acesso em 12 jun. 2016.

(...) I. - Imposto de importação: alteração das alíquotas, por ato do Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei: C.F., art. 153, § 1º. A lei de condições e de limites é lei ordinária, dado que a lei complementar somente será exigida se a Constituição, expressamente, assim determinar. No ponto, a Constituição excepcionou a regra inscrita no art. 146, II. (...)

⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, pág. 351.

Carrazza cita que “O mais importante, porém, é termos presente que a cobrança judicial do tributo tem prazo certo para ocorrer (5 anos), além do qual se extingue o crédito tributário, pela prescrição. Tal prazo – a menos que comprovadamente ocorra uma causa suspensiva ou interruptiva da fluência do lapso prescricional tributário – é o máximo, não podendo ser dilargado, como de resto recentemente decidiu o Supremo Tribunal Federal. Pensamos, porém que a lei ordinária de cada pessoa política pode abreviar os prazos prescricionais tributários. É que as cláusulas abreviativas, ao contrário das cláusulas extensivas, está sob a égide da lei local”.

⁵⁰ LEITE, Geilson Salomão (Coord.). **Extinção do crédito tributário**: homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. Belo Horizonte: Fórum, 2013, pág. 225.

⁵¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, pág. 1330.

Baleeiro lembra, também, que o entendimento exarado foi consagrado pelo Supremo Tribunal Federal por meio dos RREE nº 559.882-9 e 560.626-1/RS.

Tendo sido editado em 1966, o Código Tributário Nacional instituído pela Lei nº 5.172, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com “*status*” de Lei Complementar.

Sob o prisma do referido Código, a prescrição encontra-se disciplinada nos artigos 156, V, e 174:

Artigo 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

V - a **prescrição** e a decadência;

Artigo 174. A ação para cobrança do crédito tributário **prescreve** em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva⁵². (Grifo nosso)

A prescrição tributária consubstancia-se como aquela que extingue o crédito tributário. Segundo Machado⁵³, a prescrição tributária não atinge apenas a ação destinada a cobrar o crédito tributário, mas atinge, sobretudo, o crédito em tela, importando em extinção de toda a relação tributária. Ainda segundo o referido autor, essa observação tem grande alcance prático, na medida em que se a prescrição tributária pudesse atingir apenas a pretensão ou ação para cobrança do crédito tributário, a Administração Fazendária poderia recusar-se a fornecer certidão negativa ao sujeito passivo: isso não ocorre porque a prescrição tributária extingue o crédito tributário e, portanto, não há justificativa para tal recusa.

Nas palavras de Leite⁵⁴, a relação entre Administração Fazendária e sujeito passivo é uma relação pública, sob a égide da legalidade. Assim, não pode a vontade das partes modificar os requisitos legais nem tampouco tornar a prescrição dela decorrente inoperante.

O prazo da prescrição tributária, constante no já supracitado artigo 174 do CTN, é de cinco anos para haver a cobrança de crédito tributário. Este prazo abrange a obrigação tributária principal (artigo 113, § 1º do CTN), e os eventuais

⁵² BRASIL, Códigos 3 em 1: **Tributário; Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, págs. 146, 147 e 148.

⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015, pág. 226.

⁵⁴ LEITE, Geilson Salomão (Coord.). **Extinção do crédito tributário: homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. Belo Horizonte: Fórum, 2013, pág. 222.

incrementos de juros e multas⁵⁵ por inadimplemento da obrigação tributária. Carraza⁵⁶ complementa essa ideia afirmando que “quando a pretensão do Estado é patrimonial, exercitável mediante ação condenatória, é sempre prescritível. É o que se dá com a pretensão ao crédito tributário”.

É importante atentar para a atividade da Administração Fazendária que se subdivide em:

a) ato de constituição do crédito tributário, que é sujeito à decadência e privativo de autoridade administrativa da Receita⁵⁷, ou seja, a agente fazendário, conforme regras de processo administrativo fiscal, em que há possibilidade de cobrança amigável e/ou inscrição de débito na dívida ativa; e,

b) ato de cobrança de crédito tributário, que é sujeito à **prescrição**, e é atribuição do Procurador da Fazenda, que atua perante ao Poder Judiciário com vistas a cobrar, segundo normas processuais judiciais, o crédito tributário.

Segundo Paulsen⁵⁸, a prescrição tributária fulmina o crédito tributário e não apenas a pretensão do sujeito ativo de pleitear a sua exequibilidade, como retira-se da leitura do artigo 156, V, do CTN, assemelhando-se à decadência quanto aos seus efeitos. Por conseguinte, ao extinguir o crédito tributário, torna-o insubsistente, e exclui, dessa forma, a proposição de uma eventual execução fiscal em decorrência da própria perda de seu objeto. O Supremo Tribunal Federal corroborou entendimento com vistas a dispor a diferença entre a decadência e a prescrição tributárias, por meio do RE 94462/SP⁵⁹.

⁵⁵ BRASIL. Jurisprudência do STJ. **REsp 840.111/RJ**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=840111&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=5>>. Acesso em 12 jun. 2016.

(...) 9. A multa fiscal subsume-se aos prazos de prescrição estabelecidos pelo direito tributário, restando inaplicável o art. 114, I do Código Penal, pois a sua natureza jurídica não está ligada ao crime. (...).

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, pág. 350.

⁵⁷ Cabe considerar os efeitos da declaração prestada pelo sujeito passivo nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, que no entendimento do Superior Tribunal de Justiça constitui o crédito tributário e o marco inicial do prazo prescricional. Ver item 2.3.

⁵⁸ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015 pág. 1087.

⁵⁹ BRASIL. Jurisprudência do STF. **RE 94462/SP**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=39289>>. Acesso em 12 jun. 2016.

3.3 Início do Prazo Prescricional

A relação jurídica cria vinculação pautada em ligação jurídica entre os sujeitos. Becker⁶⁰ assevera que a relação jurídica é uma relação que vincula o sujeito ativo e o sujeito passivo que tem como vínculo o fato de que a pessoa posicionada no polo ativo possui o direito a uma prestação e o posicionado no polo passivo tem o dever de adimpli-la. O referido autor considera que este é o conteúdo jurídico mínimo da relação jurídica.

Diante disso, o momento da constituição definitiva do crédito tributário é o momento de formalização da obrigação ou relação jurídico-tributária. Conforme visto, segundo o Código Tributário Nacional, em seu artigo 174, o prazo prescricional de 5 (cinco) anos começa a contar da constituição definitiva do crédito tributário. É a partir da constituição definitiva do crédito tributário que se pode pensar em início dos efeitos da prescrição tributária. No entanto, dúvida paira sobre o momento inicial da constituição definitiva do crédito tributário para fins da contagem do prazo prescricional. Paulsen⁶¹ cita os casos em que esse evento pode acontecer.

A princípio, já é sabido que o prazo prescricional de cinco anos começa a correr a partir do momento em que o crédito tributário está constituído definitivamente⁶², ou seja, quando o ato de lançamento está concluído, conforme consta do artigo 142 do CTN.

Prazos de prescrição e de decadência em direito tributário. - **Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do C.T.N.). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o artigo 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do fisco.** - É esse o entendimento atual de ambas as turmas do S.T.F. Embargos de divergência conhecidos e recebidos. (...)

⁶⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010 pág. 366.

⁶¹ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015 pág. 1165.

⁶² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015, pág. 227.

Por um segundo viés, o prazo prescricional de cinco anos começa a correr a partir do momento em que decorreu o prazo de notificação e o sujeito passivo não interpôs recurso da decisão proferida em processo administrativo ou quando intimado de decisão não mais sujeita a recurso. Este crédito definitivamente constituído pressupõe que o sujeito passivo quando notificado não promova a impugnação; quando intimado da decisão não interponha recurso; ou quando intimado de decisão final, esta não esteja mais sujeita a recurso⁶³.

Isso porque as impugnações e recursos impedem o curso do prazo prescricional, pois suspendem a exigibilidade do crédito tributário, uma vez que este não se tornou definitivo na esfera administrativa, nos termos do artigo 151, III, do CTN, que preceitua que “suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”⁶⁴.

Dessa forma, se não houve a constituição definitiva do crédito, o sujeito passivo não pode ser cobrado, não pode ter seu nome inscrito em dívida ativa, nem tampouco a ele ser negada a certidão positiva com efeitos de negativa.

O Superior Tribunal de Justiça, ademais, entende, por meio dos REsp. 435.896/SP⁶⁵ e REsp 822705/RS⁶⁶, que enquanto pendente a análise da impugnação ou do recurso, não há contagem do prazo prescricional.

Machado cita ainda que o prazo prescricional se inicia desde o momento em que a Fazenda Pública notifica o sujeito passivo a fazer o pagamento do crédito tributário, mesmo que ainda seja cabível defesa ou recurso. É que o crédito tributário já estaria definitivamente constituído. Mas a interposição de defesa, ou recurso, suspenderia o curso da prescrição.

⁶³ BRASIL. Jurisprudência do STJ. **REsp 594.396/MT**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=594395&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=6>>. Acesso em 12 jun. 2016.

(...) 3. Para que o crédito tributário seja definitivamente constituído, em se tratando de tributos lançados diretamente pela autoridade administrativa, o contribuinte deve ser notificado; após, lhe é aberto um prazo para impugnação; havendo a apresentação de recurso administrativo, o lançamento fica sujeito a futuras alterações, cujas ocorrências somente serão verificadas após decisão administrativa, momento em que o lançamento torna-se definitivo e, portanto, em que se constitui o crédito tributário.

⁶⁴ BRASIL, Códigos 3 em 1: **Tributário; Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 146.

⁶⁵ BRASIL. Jurisprudência do STJ. **REsp 435.896/SP**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=435896&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=8>>. Acesso em 12 jun. 2016.

1. A antiga forma de contagem do prazo prescricional, expressa na Súmula 153 do extinto TFR, tem sido hoje ampliada pelo STJ, que adotou a posição do STF. 2. Atualmente, enquanto há pendência de recurso administrativo, não se fala em suspensão do crédito tributário, mas sim em um hiato que vai

É importante demonstrar que a impugnação intempestiva não suspende a exigibilidade do crédito tributário, não impedindo, sobremaneira, a constituição do crédito tributário e o início do prazo prescricional. É o que se observa dos julgados no REsp 1240018⁶⁷ do Superior Tribunal de Justiça e o Acórdão 2401-00592⁶⁸ do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Quanto à fração do crédito tributário que não foi objeto de impugnação ou de recurso, torna-o incontroverso, e dessa forma, este é considerado definitivamente constituído a partir do momento em que são apresentadas a interposição de recurso parcial ou a impugnação parcial. A partir deste momento, o prazo prescricional começa a contar para o que foi considerado incontroverso. Neste sentido, estabelecem os artigos 21 e 42 do Decreto 70.235/1972⁶⁹, Lei do Processo Administrativo Fiscal.

do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão ex-officio. 3. Somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do

resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional. 4. Prescrição intercorrente não ocorrida, porque efetuada a citação antes de cinco anos da data da propositura da execução fiscal.

⁶⁶ BRASIL, Jurisprudência do STJ. **REsp 822705/RS**. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clas.+e+@num=%27822705%27\)+ou+\(%27RESP%27+adj+%27822705%27.suce.\)\)&thesaurus=JURIDICO](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clas.+e+@num=%27822705%27)+ou+(%27RESP%27+adj+%27822705%27.suce.))&thesaurus=JURIDICO)>. Acesso em: 05 maio 2016, 17:32.

(...) 2. Estabelece o artigo 174 do CTN que o prazo prescricional do crédito tributário começa a ser contado “da data da sua constituição definitiva”. Ora, **a constituição definitiva do crédito tributário pressupõe a inexistência de discussão ou possibilidade de alteração do crédito**. Ocorrendo a impugnação do crédito tributário na via administrativa, o prazo prescricional começa a ser contado a **partir da apreciação, em definitivo**, do recurso pela autoridade administrativa. (...) (Grifo nosso),

⁶⁷ BRASIL, Jurisprudência do STJ. **REsp 594.396/MT**. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1240018&&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em 13 jun. 2016.

(...) 3. Depreende-se da interpretação do arts. 14 e 15 do Decreto n. 70.235/72 que a falta da impugnação da exigência, no prazo preconizado de trinta dias, obsta a instauração da fase litigiosa do procedimento administrativo, de maneira a autorizar a constituição definitiva do crédito tributário.

(...)
⁶⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 2401-00592**. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 13 jun. 2016.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NÃO IMPUGNAÇÃO DA EXIGÊNCIA. NÃO INSTAURAÇÃO DO CONTENCIOSO. **O contencioso administrativo fiscal somente será instaurado mediante a impugnação expressa da exigência, apresentada de forma tempestiva. (Grifo nosso).**

⁶⁹ BRASIL, Códigos 3 em 1: **Tributário; Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 318 e 321.

Artigo 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável. **§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento,**

Outro ponto a destacar é que a inscrição da dívida ativa é irrelevante para o início da contagem do prazo prescricional. Isso se dá devido ao fato de que não há notificação por parte da Administração Fazendária da inscrição do sujeito passivo em Certidão de Dívida Ativa.

Embora haja preceituação expressa do § 3º do artigo 2º da Lei nº 6.830/1980⁷⁰ – Lei de Execuções Fiscais – LEF, o entendimento de que a inscrição em dívida ativa suspende o prazo prescricional por 180 dias ou até a distribuição da execução fiscal, só vale para créditos não tributários, uma vez que a Lei de Execuções Fiscais é uma lei ordinária. Como já visto anteriormente, a matéria de prescrição tributária está adstrita à legislação complementar. O Superior Tribunal de Justiça aborda o tema em vistas do REsp 605.037⁷¹.

No que tange ao início do prazo prescricional em casos de lançamento por homologação, ao alçar o pagamento antecipado e a homologação do lançamento como causas extintivas do crédito tributário, quis o legislador indicar as situações em que a atividade administrativa prévia é dispensada. O sujeito passivo fica encarregado pelo cálculo do débito bem como pela identificação do prazo de recolhimento.

À Administração Fazendária fica o dever de fiscalizar as atividades do sujeito passivo para o exato adimplemento do crédito tributário. Uma vez satisfeitas as atividades do sujeito passivo, e em conformidade com os ditames legais, a

providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original.

Art. 42. São definitivas as decisões: (...) **Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.** (Grifo nosso)

⁷⁰ BRASIL, Códigos 3 em 1: **Tributário; Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 318 e 321.

Artigo 2º. (...) § 3º - **A inscrição**, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e **suspenderá a prescrição**, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo. (Grifo nosso)

⁷¹ BRASIL, Jurisprudência do STJ. **REsp 605.037/MG**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=605037&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=8>>. Acesso em: 13 jun 2016.

(...) 1. A obrigação tributária nasce com o fato gerador, mas o crédito respectivo só se aperfeiçoa com o lançamento, fazendo nascer, a partir daí um crédito que pode ser cobrado no curso dos próximos cinco anos. **2. A inscrição do crédito na dívida ativa é mera providência burocrática, sem força para marcar algum termo prescricional. 3. Somente a citação é capaz de interromper o prazo prescricional, não podendo ser considerado para tanto o disposto no CPC.** 4 Recurso especial provido. (Grifo nosso)

Administração Fazendária registra que nada tem mais a exigir. Se esses requisitos não forem satisfeitos, a Administração Fazendária elabora o ato de lançamento e, em caso de comprovado ilícito por parte do sujeito passivo, aplica a penalidade cabível.

Cabe ressaltar, é com a entrega da declaração promovida pelo sujeito passivo que se evidencia a constituição do crédito tributário. A partir daí, começa o prazo para que a Administração Fazendária proceda à cobrança, incluindo nesse ponto a inscrição em dívida ativa e a proposição de execução fiscal. É o que se depreende do disposto no artigo 201⁷² do Código Tributário Nacional. O Superior Tribunal de Justiça também segue esse entendimento no REsp 804.323/RS⁷³.

Segundo Hable⁷⁴, no que se relaciona com o lançamento por homologação, surgem os seguintes cenários:

a) o sujeito passivo realiza o pagamento antecipado, que extingue o crédito tributário, como indica o artigo 156, I, do CTN: para este caso, o pagamento antecipado depende de ato homologatório por parte da Administração Fazendária, que configura o lançamento tributário. Ocorre a consequente dissolução do vínculo creditício e dessa forma não há que se falar em qualquer prazo prescricional

b) o sujeito passivo “confessa a dívida”, cuja caracterização se dá pela entrega de declaração de tributo em que, posteriormente, não há o seu devido pagamento: seguindo este cenário, conforme consta do artigo 150 do CTN, o sujeito

⁷² BRASIL, Códigos 3 em 1: **Tributário; Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 318 e 321.

Artigo. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular. **Parágrafo único.** A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

⁷³ BRASIL, Jurisprudência do STJ. **REsp 804.323/RS**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=804323&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=3>>. Acesso em: 13 jun 2016.

(...) 4. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a declaração do contribuinte por meio da Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF - elide a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco. 5. Caso não ocorra o pagamento no prazo, poderá efetivar-se imediatamente a inscrição na dívida ativa, sendo exigível independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte. O prazo prescricional para o ajuizamento da ação executiva fiscal tem seu termo inicial na data do autolancamento. 6. Há de se extinguir a execução fiscal se os débitos declarados e não pagos, através da DCTF, estão atingidos pela prescrição. Documentos constantes dos autos que são claros quanto à consumação da prescrição. (...)

⁷⁴ HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. 4.ed. São Paulo: Forense, 2014, págs. 124 e 125.

passivo declara à Administração Fazendária todas as atividades exercidas bem como o tributo devido. É do recebimento dessa declaração, seja física ou eletronicamente, e conseqüentemente da homologação pela Administração Fazendária, que se configura o lançamento tributário e a constituição definitiva do crédito tributário, correndo a partir desse momento o prazo prescricional.

O Superior Tribunal de Justiça corrobora esse entendimento na Súmula 436⁷⁵ ao dizer que “a entrega de declaração pelo sujeito passivo, reconhecendo o débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte da Administração Fazendária” e no Acórdão do Recurso Repetitivo REsp 1120295/SP⁷⁶.

c) o sujeito passivo escritura em seus livros fiscais, mas não promove a entrega declaração nem promove o pagamento: configura-se o instituto da Homologação Tácita.

A Homologação Tácita está prevista para os casos em que o sujeito passivo escritura o fato gerador nos livros fiscais e não promove a entrega de declaração junto à Administração Fazendária (conseqüentemente não há

⁷⁵ BRASIL, **Códigos 3 em 1**: Tributário; Processo Civil e Constituição Federal. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 673.

⁷⁶ BRASIL, Jurisprudência do STJ. **REsp 1120295/SP**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1120295&repetitivos=REPETITIVOS&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2>>. Acesso em: 13 jun 2016.

(...) 1. O prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário conta-se da data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada (mediante DCTF, GIA, entre outros), nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que, não obstante cumprido o dever instrumental de declaração da exação devida, não restou adimplida a obrigação principal (pagamento antecipado), nem sobreveio quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 658.138/PR, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministra Eliana Calmon, julgado em 14.10.2009, DJe 09.11.2009; REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008; e AgRg nos EREsp 638.069/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 25.05.2005, DJ 13.06.2005). 2. (...). 3. A constituição definitiva do crédito tributário, sujeita à decadência, inaugura o decurso do prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário. 4. A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza prevista em lei (dever instrumental adstrito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação), é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008). 5. O aludido entendimento jurisprudencial culminou na edição da Súmula 436/STJ, verbis: "A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco." 6. Conseqüentemente, o dies a quo do prazo prescricional para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário declarado, mas não pago, é a data do vencimento da obrigação tributária expressamente reconhecida. (...)

pagamento). Decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem qualquer manifestação da Administração Fazendária, verifica-se a homologação tácita, e, conseqüentemente, a extinção do crédito tributário.

3.4 Causas Impeditivas, Suspensivas e Interruptivas

Partindo de todas as premissas já formuladas, indaga-se se é determinante apenas que ocorra a constituição definitiva do crédito tributário para que se inicie o prazo prescricional. A prescrição, de forma geral, deve ser entendida como a fusão entre o decurso de lapso de tempo e a inércia do exercício do titular do direito.

O titular do direito precisa ter conhecimento do lapso temporal e não pode estar obstaculizado em seu direito de agir dentro desse intervalo de tempo. Após a constituição definitiva do crédito tributário, não pode haver óbice a sua pretensão no curso do processo administrativo tributário.

Dessa forma, o início do prazo prescricional se dá pela constituição definitiva do crédito tributário (artigo 174, *caput*, CTN) e pelo descumprimento do dever de satisfazer a obrigação por parte do sujeito passivo.

Não havendo descumprimento da obrigação ou não terminado o processo administrativo, não há interesse processual por parte da Administração Fazendária para submeter uma ação de cobrança do crédito tributário. Nesta esteira, o Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento acerca desse sentido conforme consta do REsp nº 717.934-SC⁷⁷.

⁷⁷ BRASIL, Jurisprudência do STJ. **REsp 717.934-SC**. <<http://www.stj.jus.br/SCON/decisooes/doc.jsp?processo=717934.NUM.&b=DTXT&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2>>. Acesso em 05 maio 2016, 16:34.

(...). Ao dispor o CTN, no caput do artigo 174, que 'a ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva', está sim a determinar que a ação de cobrança somente poderá ser proposta após estar definitivamente constituído o crédito tributário, ou seja, depois de exauridas todas as pendências no processo administrativo tributário, nunca antes. Contudo, o dies a quo da prescrição somente começará a partir do momento em que

3.4.1 Causas Impeditivas

O prazo prescricional, conforme já explanado, precisa da constituição definitiva do crédito tributário e do descumprimento do dever de satisfazer a obrigação por parte do sujeito passivo, seja pelo não pagamento do crédito tributário por lançamento ou declarado perante à Administração Fazendária, além de, necessariamente, ele próprio não esteja impedido de atuar.

O Código Civil de 2002 prevê em seus artigos 197, I a III, 198, I e 199, I e II⁷⁸, as causas que impedem a início do prazo prescricional.

A concessão de prazo legal após a constituição de crédito tributário atua como causa impeditiva do início do prazo prescricional, uma vez que é preciso esperar o vencimento ou inadimplemento do tributo. É o caso, por exemplo, em que a Administração Fazendária oferece, por regra legal, um prazo para pagamento do tributo após uma decisão administrativa definitiva contrária aos interesses do sujeito passivo: o espaço de tempo dado legalmente para o resgate do crédito tributário atua como causa impeditiva do início do prazo prescricional, em similitude ao que consta no artigo 199, II, do Código Civil de 2002.

Para melhor explicar tal ideia tomemos o seguinte caso

“(1) o sujeito passivo de ICMS foi autuado e apresentou impugnação ao Auto de Infração – AI em **30/03/2010**.

(2) após o trâmite normal do processo administrativo fiscal, houve decisão definitiva desfavorável ao sujeito passivo em **30/07/2014**, ocorrendo a constituição definitiva do crédito tributário.

haja a violação do direito a ser reparado pela pretensão, elemento este essencial para a própria existência do instituto em si, ou seja, após o descumprimento do direito creditício, com o não-pagamento do crédito constituído (lançamento de ofício) ou do crédito declarado a Administração Fazendária (lançamento por homologação), pois, antes disso, além de estar ausente um dos elementos necessários à ocorrência da prescrição, inércia, ainda não existe o interesse processual do órgão competente para propor a devida ação de cobrança, ou exercer a sua pretensão, descabendo assim uma interpretação literal do caput do artigo 174 do CTN.” (ob. cit., pp. 149 e 150). (...)

⁷⁸ _____, **Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002**, institui o Código Civil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 06 maio 2016, 18:56.

Artigo 197. Não corre a prescrição: I - entre os cônjuges, na constância da sociedade conjugal; II - entre ascendentes e descendentes, durante o poder familiar; III - entre tutelados ou curatelados e seus tutores ou curadores, durante a tutela ou curatela. **Artigo 198.** Também não corre a prescrição: I - contra os incapazes de que trata o artigo 3º; (...) **Artigo 199.** Não corre igualmente a prescrição: I - pendendo condição suspensiva; II - não estando vencido o prazo; (...).

(3) na notificação da decisão, o sujeito passivo foi informado que tem o prazo de 30 dias da ciência da decisão para efetuar o pagamento, sob pena de ser inscrito em dívida ativa.

(4) o sujeito passivo tomou ciência da decisão em **15 de agosto de 2014**, podendo efetuar o pagamento até **15 de setembro de 2014**.

Destarte, se não pago o tributo devido na data estipulada, inicia-se o prazo de prescrição em **16 de setembro de 2014**, extinguindo-se o crédito tributário pela prescrição em **16 de setembro de 2019**, se não interposta a ação de cobrança” (Grifos do autor).⁷⁹

O prazo de prescrição se refere de forma exclusiva à ação de cobrança do crédito. A exigibilidade do crédito tributário não tem relação direta com o prazo prescricional, uma vez que o crédito é exigível sem, contudo, estar correndo prazo prescricional nos moldes já falados. A exigibilidade não faz com que seja necessário usar de uma ação de cobrança, quando a Administração Fazendária pode usar de meios administrativos “amigáveis” para isso.

A inscrição em dívida ativa⁸⁰ é necessária para que a Administração Fazendária, por meio de ação de execução fiscal, efetue a cobrança do crédito já constituído. A exigibilidade, conforme já dito, não é requisito advindo dessa inscrição. Estando a Administração Fazendária impedida, seja por determinação judicial ou da legislação, de promover a inscrição em dívida ativa, não há que se falar em prazo prescricional.

Por determinação legal, pode a Administração Fazendária estar impedida de promover a inscrição em dívida ativa dentro do mesmo exercício em que o tributo é cobrado. Exemplo existente é o caso do Distrito Federal, na Lei Complementar nº 4, que institui o Código Tributário do Distrito Federal, em seu artigo 38⁸¹. Dessa forma o prazo prescricional só começa a correr, como já descrito, do momento em

⁷⁹ HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. 4.ed. São Paulo: Forense, 2014, pág. 129.

⁸⁰ BRASIL, Códigos 3 em 1: **Tributário; Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 151.

Nos moldes do artigo 204, é um título executivo extrajudicial com presunção de certeza e liquidez relativa.

⁸¹ DISTRITO FEDERAL. **Lei Complementar nº 004, de 30 de dezembro de 1994**. Institui o Código Tributário do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=4&txtAno=1994&txtTipo=4&txtParte=.>>. Acesso em 19 maio 2016.

Artigo 38. A inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa far-se-á: I - após o exercício, quando se tratar de **crédito referente a tributo sujeito a lançamento anual**; II - **após o vencimento do prazo para pagamento** previsto na legislação aplicável, nos demais casos. (...). (Grifo nosso).

que a Administração Fazendária está autorizada a promover a inscrição em dívida ativa.

Para efeitos de início de contagem do prazo prescricional é necessário levar em conta a especificidade do tributo, a modalidade de lançamento, o prazo de entrega da declaração e pagamento do tributo.

Com relação ao lançamento por homologação, a entrega da declaração pelo sujeito passivo e o aceite pela Administração Fazendária caracteriza a confissão da dívida (Súmula 436 do STJ⁸²) e este é o instrumento capaz de caracterizar a constituição definitiva do crédito tributário.

Não corre prazo prescricional quando a data de pagamento do tributo ocorre após a declaração deste. Dessa forma, o prazo prescricional, em casos de modalidade de lançamento por homologação, inicia após o término do prazo para pagamento quando a data de pagamento é posterior à entrega da declaração. E quando a data de pagamento ocorrer antes da entrega da declaração? O prazo prescricional corre a partir desta entrega aceita pela Administração Fazendária, momento em que ocorre a constituição definitiva do crédito. É o que consta do julgado do STJ no REsp 795763/PR⁸³.

⁸² Já tratada neste trabalho, à pág. 43.

⁸³ BRASIL, Jurisprudência do STJ. **REsp. 795763/PR.** Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=795763&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2>>. Acesso em 05 maio 2016, 15h45.

(...) 1. Em se tratando de tributo lançado por homologação, ocorrendo a declaração do sujeito passivo e na falta de pagamento da exação no vencimento, mostra-se incabível aguardar o decurso do prazo decadencial para o lançamento. Tal declaração elide a necessidade da constituição formal do débito pela Administração Fazendária, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao sujeito passivo. 3. Sendo possível a inscrição do débito em dívida ativa para a cobrança executiva no caso de não haver o pagamento na data de vencimento, deve ser considerado como marco inicial para a contagem do prazo prescricional de cinco anos a data estabelecida como vencimento do tributo constante da declaração (artigo 174 do CTN). **4. No interregno que medeia a declaração e o vencimento, o valor declarado a título de tributo não pode ser exigido pela Administração Fazendária, razão pela qual não corre o lustro prescricional da pretensão de cobrança nesse período.** 5. É cabível a condenação em honorários advocatícios no acolhimento da exceção de pré-executividade. Precedentes. 6. Recurso especial provido. (Grifo nosso)

3.4.2 Causas Suspensivas

A suspensão ocorre quando já iniciado o prazo prescricional. Promove a paralisação da contagem do prazo, mas levando em consideração o tempo que já transcorreu. Uma vez que a causa que levou à suspensão cessa, o prazo continua de onde ele parou.

Carvalho⁸⁴ argumenta que a suspensão do prazo prescricional não corresponde à suspensão da exigibilidade do crédito tributária e “para que se suspenda o lapso de tempo que leva à prescrição é imperativo lógico que ele se tenha iniciado, e, nem sempre que ocorra a sustação da exigibilidade, o tempo prescricional terá começado a correr”.

O Código Tributário Nacional nada fala acerca de causas suspensivas do prazo prescricional, mas trata das modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, presentes em seu artigo 151⁸⁵. Convém destacar que a suspensão ora tratada é da exigibilidade, e não do prazo prescricional.

Entretanto, se ocorrer algumas das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário após a sua constituição definitiva, conseqüentemente haverá suspensão do prazo prescricional, pois não está configurada a inércia por parte da Administração Fazendária em seu dever de promover a cobrança. O Superior Tribunal de Justiça corrobora esse entendimento no REsp 542975/SC⁸⁶.

⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pág. 511.

⁸⁵ BRASIL, Códigos 3 em 1: **Tributário; Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 156.

Artigo 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I - moratória; II - o depósito do seu montante integral; III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança. V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; VI – o parcelamento. Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

⁸⁶ BRASIL, Jurisprudência do STJ. **REsp. 542975/SC**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=542975&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=8>>. Acesso em 13 jun 2016.

(...) 6. Também em 07/1992, contudo, o recorrente impetrou mandado de segurança impugnando a exigência do IPI sobre a operação de importação, tendo obtido, mediante o depósito em garantia do bem, liminar para suspender a exigibilidade do tributo. **Suspensa a exigibilidade da exação, não há**

Mais uma vez, por ser a matéria de prescrição tributária adstrita à legislação complementar, há o afastamento da suspensão prevista no § 3º do artigo 2º da Lei nº 6.830/1980⁸⁷, sob o entendimento de que a suspensão do prazo prescricional por 180 dias só possui validade para créditos não tributários.

Cabe ainda ressaltar o caso específico da moratória, prevista no artigo 152 do CTN. A moratória é a concessão, mediante lei, em caráter geral ou individual, que prevê uma prorrogação do prazo para o adimplemento do crédito tributário para uma determinada categoria de sujeitos passivos ou a determinada região abarcada pelo ente competente para expedi-la. “Nesse período, o credor não tem ação contra o devedor, nem lhe pode protestar os títulos”⁸⁸.

A diferença da moratória geral e da individual é que esta última depende, além de previsão legal, de despacho da autoridade administrativa, que tem a incumbência de analisar cada caso concreto isoladamente. Nas palavras de Hable⁸⁹, cabe ressaltar que a moratória concedida em caráter individual é também causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, (...), é também causa de suspensão do prazo prescricional, nos termos do art. 155, I e parágrafo único, do CTN”.

falar em curso do prazo de prescrição, uma vez que o efeito desse provimento é justamente o de inibir a adoção de qualquer medida de cobrança por parte da Fazenda. Somente com o trânsito em julgado da sentença que denegou a ordem, em meados de 1997, é que houve a retomada do curso do lapso prescricional. (Grifo nosso)

⁸⁷ O princípio é o mesmo tratado neste trabalho à pág. 37. Há ainda o disposto na REsp 881.607/MG. BRASIL, Jurisprudência do STJ. **REsp. 881.607/MG.** Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=881607&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=10>>. Acesso em 13 jun 2016.

(...) 1. A norma contida no art. 2º, § 3º da Lei 6.830/80, segundo a qual a inscrição em dívida ativa suspende a prescrição por 180 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, se anterior àquele prazo, aplica-se tão-somente às dívidas de natureza não-tributárias, porque a prescrição das dívidas tributárias regula-se por lei complementar, no caso o art. 174 do CTN. (...)

⁸⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, pág. 1256.

⁸⁹ HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. 4.ed. São Paulo: Forense, 2014, pág. 138.

3.4.3 Causas Interruptivas

O Artigo 174, parágrafo único, do CTN lista as causas que interrompem a prescrição tributária.

Artigo 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 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; (Redação dada pela LC nº 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. (Grifo nosso)⁹⁰

A interrupção de um prazo, assim como na suspensão, supõe que o prazo já tenha se iniciado. Entretanto, após a resolução da causa que provocou a interrupção, novo prazo se inicia, deixando de lado o prazo que já havia transcorrido. Dessa forma, temos que a interrupção tem o efeito de apagar todo o prazo transcorrido, tornando-o sem efeito para uma nova recontagem de cinco anos.

Carvalho⁹¹ cita que os casos acima elencados, do parágrafo único do artigo 174 do CTN, “têm a força de interromper o fluxo temporal que termina com a prescrição. Interrompido o curso do tempo, cessa a contagem, começando tudo novamente, isto é, computando-se mais cinco anos”.

De posse dessas informações, procede-se à análise de cada caso.

(I) pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal:

A interrupção do prazo de prescrição ocorria pela citação do devedor⁹². Entretanto, o advento da Lei Complementar nº 118/2005, alterou a redação do

⁹⁰ BRASIL, Códigos 3 em 1: **Tributário; Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 148.

⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pág. 510.

⁹² BRASIL, Jurisprudência do STJ. **AgRg no AREsp. 375.080/MT**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=375080+mt&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2>>. Acesso em 13 jun 2016.

(...) 1. A citação do contribuinte ocorreu por aviso de recebimento postal, o que não tem o condão de interromper a prescrição. A época da constituição do crédito tributário estava vigente o art. 174, I do

referido inciso e atualmente vigora a redação de que basta o despacho do juiz que ordenar a citação para que se interrompa a prescrição.

O despacho que ordena a citação é o primeiro ato praticado pelo juiz que forma o processo. Esse despacho é anterior inclusive a efetivação da citação. Esta citação pode levar algum tempo para ocorrer, com o prazo prescricional interrompido.

A Súmula 106 do Superior Tribunal de Justiça sana divergência entre esse instituto e o previsto no artigo 8º, § 2º da Lei nº 6830/1980⁹³, Lei de Execução Fiscal. Tornou-se uma forma de superar o dissídio jurisprudencial e também ajudou a reduzir as perdas que a Administração Fazendária tinha, tendo em vista a dificuldade de promover algumas citações pessoais, sobretudo por tal lei não ser Lei Complementar.

Súmula 106 do STJ. Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência.⁹⁴

Cabe ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça admite a aplicação subsidiária do Novo Código de Processo Civil, de 2015. Em seu artigo 240, § 1º, também passou a conferir ao despacho do juiz que ordena a citação o efeito de promover a interrupção do prazo prescricional.

A prescrição é pautada pela inércia e pelo tempo. É necessário observar o pressuposto da inércia do titular do direito, além do decurso de lapso temporal.

José Hable⁹⁵ complementa que afirmando que a interrupção da prescrição tem o efeito de retroagir à data da propositura do pleito, isto é, do momento do ajuizamento da ação. A Administração Fazendária não pode ser prejudicada pela

CTN que determinava a citação pessoal do devedor, portanto, somente a citação pessoal teria o condão de interromper a prescrição. (...)

⁹³ BRASIL, Códigos 3 em 1: **Tributário; Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 328.

Artigo 8º O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas: (...) § 2º - O despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição.

⁹⁴ BRASIL, Códigos 3 em 1: **Tributário; Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 670.

O disposto no artigo 420, § 3º, do Código de Processo Civil de 2015 possui o mesmo fundamento.

⁹⁵ HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. 4.ed. São Paulo: Forense, 2014, pág. 144.

morosidade atinente aos serviços do Poder Judiciário, até porque este não figura como parte no processo e nem figura como titular do direito pleiteado. Ademais, o Egrégio Tribunal possui larga jurisprudência apontando para esse entendimento, a citar o REsp 1319319/RS⁹⁶.

Se a Administração Fazendária deixa de ser inerte, propondo a ação de execução fiscal antes de expirar o prazo prescricional de cinco anos, a partir da constituição definitiva do crédito tributário, há a interrupção da prescrição, que começará a contar do início, ou seja, começa um novo prazo de cinco anos.

A prescrição, matéria de ordem pública, independe de manifestação das partes para ser declarada. A Súmula 409 do Superior Tribunal de Justiça vem corroborar tal entendimento exarando que “em execução fiscal, a prescrição ocorrida antes da propositura da ação pode ser decretada de ofício (artigo 219, § 5º, do CPC)⁹⁷”.

(II) pelo protesto judicial:

É um procedimento cautelar que se destina a prevenir responsabilidades e prover a conservação de direitos. O credor, Administração Fazendária, tenta evitar que o sujeito passivo faça a alienação do bem que poderia servir de garantia para o pagamento do débito.

Não sendo encontrado o sujeito passivo, pode a Administração Fazendária promover o protesto judicial para interromper o prazo prescricional⁹⁸. O protesto judicial é instrumento quando a Administração Fazendária não consegue exigir o crédito ou quando não consegue ajuizar a execução fiscal, e o prazo de

⁹⁶ BRASIL, Jurisprudência do STJ. **REsp. 1319319/RS**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1319319+rs&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=3>>. Acesso em 13 jun 2016.

(...) 4. Esta Corte, no julgamento do REsp 1.120.295/SP, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC, decidiu que os arts. 174 do CTN e 219, § 1º, do CPC, devem ser interpretados conjuntamente, de modo que, se a interrupção retroage à data do ajuizamento da ação, é a propositura, e não a citação, que interrompe a prescrição. (...)

⁹⁷ BRASIL, Códigos 3 em 1: **Tributário; Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 670.

Vale ressaltar que trata-se do Código de Processo Civil de 1973, não mais vigente.

⁹⁸ BRASIL, **Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002**, institui o Código Civil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 06 maio 2016. No Código Civil de 2002 equivale ao que se encontra previsto nos artigos 867 a 873.

prescrição está quase se esgotando. Seria mais uma forma de prevenção em petição que é direcionada ao juiz.

Sob um viés mais concreto, pensa-se que esta forma não é eficaz porque não pode a Administração Fazendária adentrar o patrimônio do sujeito passivo e obrigá-lo a pagar seu débito, e isso só é permitido no processo de execução fiscal. Há meios como o do próximo inciso.

(III) por ato judicial constituindo em mora o devedor:

É um ato genérico pelo qual o sujeito ativo, Administração Fazendária, quer exigir o crédito e o sujeito passivo, devedor, sabe desse ato. São atos judiciais que constituem em mora o devedor, tais como a intimação, a notificação e a ação judicial.

O *caput* e o § 1º do artigo 240 do Código de Processo Civil de 2015 (antigo artigo 219 do Código de Processo Civil de 1973) diz que a citação válida constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição que retroagirá à data da propositura da ação⁹⁹. O artigo 202, V, do Código Civil de 2002 também tem redação das causas que interrompem a prescrição.

(IV) pelo ato de reconhecimento do débito pelo devedor:

É ato do próprio sujeito passivo que reconhece seu débito tributário e o aceita de forma inequívoca.

Ocorre quando há pedido para parcelamento do débito – que importa sobremaneira em reconhecimento do mesmo – e é realizado por meios administrativos: quando há inadimplemento do acordo celebrado entre a Administração Fazendária e o sujeito passivo devedor, há cancelamento do parcelamento, e dessa forma, começa a contar um novo prazo prescricional.

⁹⁹ BRASIL, Códigos 3 em 1: **Tributário; Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 196.

Esse entendimento encontra-se corroborado pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 99867/SP¹⁰⁰ e em julgado mais recente do Superior Tribunal de Justiça, por meio do AgRg nos EDcl no AREsp 91.345/PE¹⁰¹.

Assim, o prazo prescricional de cinco anos que se encontra interrompido por meio de parcelamento reinicia desprezando todo o tempo transcorrido até o termo que cancelou o regime do parcelamento: a Administração Fazendária pode inscrever o crédito tributário na dívida ativa, e exigí-lo mediante ação de execução fiscal. É o que se observa a partir do AgRg no EREsp 1037426/RS¹⁰².

3.5. A Prescrição Tributária Intercorrente

Deve ser de interesse da Administração Pública realizar o controle de seus atos, com vistas a legitimação de sua atuação e alcance de seus objetivos, dentre eles a busca da justiça.

¹⁰⁰ BRASIL, Jurisprudência do STJ. **RE 99867/SP**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=192285>>. Acesso em 13 jun 2016.

(...) O pedido de parcelamento do débito fiscal importa em interrupção da prescrição (CTN, art. 174, parágrafo único, inciso IV). Determinada a citação do devedor, antes de fluir o quinquênio prescricional, e expedido o mandado de citação, nenhum requerimento formulou o credor, desde o despacho ordenado a citação, com vistas a prorrogar-se o prazo indispensável a sua realização, nada reclamando contra a demora no cumprimento do mandado. Aplicação do art. 219, parágrafos 3 e 4, do CPC, em ordem a ter-se como insubsistente o antecipado efeito da interrupção da prescrição. Inércia do credor caracterizada. Negativa de vigência do art. 174, do CTN. Prescrição consumada. Recurso extraordinário conhecido e provido. (...)

¹⁰¹ BRASIL, Jurisprudência do STJ. **AgRg nos EDcl no AREsp 91.345/PE**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=91345&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&i=10&i=12>>. Acesso em 13 jun 2016.

(...) 2. Nos termos da jurisprudência pacífica desta Corte, o prazo prescricional interrompe-se pela confissão e pedido de parcelamento, recomeçando a fluir no dia em que o devedor deixa de cumprir o acordo. Precedentes. (...)

¹⁰² BRASIL, Jurisprudência do STJ. **AgRg no EREsp 1037426/RS**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1037426&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&i=10&i=15>>. Acesso em 13 jun 2016.

(...) 1. A prescrição interrompe-se por qualquer ato, judicial ou extrajudicial, que constitua em mora o devedor; como exemplo, o preenchimento de termo de confissão de dívida para fins de parcelamento do débito que, nos termos do art. 174, parágrafo único, do CTN, recomeça a fluir por inteiro. (...)

Segundo Náder e López¹⁰³, o Brasil segue o sistema inglês, de jurisdição una e com prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário. Trata-se dos princípios constantes na Constituição Federal de 1988 nos incisos XXXIV, “a” e LV de seu artigo 5º.¹⁰⁴

Entretanto, o próprio texto constitucional prevê a lide administrativa, ao ressaltar termos como “litigantes” e “processo administrativo”. Assim, existe a competência para que a Administração Pública promova processos administrativos com vistas a prevenir e combater conflitos de interesses.

O princípio da oficialidade, consagrado no artigo 2º do Código de Processo Civil de 2015 (antigo artigo 262 do Código de Processo Civil de 1973), caracteriza-se como este dever que tem a Administração Pública de promover a impulsão dos procedimentos, de forma automática, até que se chegue em uma decisão final, sem que haja prejuízo aos administrados.

Quando a Administração Fazendária demora no prosseguimento do processo administrativo tributário ou no de execução fiscal, invoca-se a prescrição intercorrente, por força do artigo 485 do Código de Processo Civil de 2015 (antigo artigo 267, II, do CPC/1973).

A prescrição intercorrente pode ser definida como a perda da pretensão de atuar no processo tendo em vista que o titular ficou inerte por não ter praticado os atos processuais vitais para o seu eficaz andamento, durante certo período de tempo.

“Temos para nós, contudo, que se a Administração Fazendária deixa de praticar os atos que lhe competem, e, em razão de sua inércia, deixa fluir o

¹⁰³ NEDER, Marcos Vinícius. LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, págs. 23 a 25.

¹⁰⁴ BRASIL, Códigos 3 em 1: **Tributário; Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, págs. 11 e 12.

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: **XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;** (Grifo nosso)

prazo de 5 anos, sem que decida definitivamente o processo administrativo, ocorre a chamada prescrição intercorrente¹⁰⁵.”

Paulsen¹⁰⁶ define a prescrição intercorrente como aquela que ocorre com a interrupção promovida pelo juiz que despacha para a citação, no curso de uma execução fiscal, e a Administração Fazendária, na condição de sujeito ativo, não a impulsiona, adotando a posição de inércia. Vale ressaltar que essa inércia proporciona o reinício do prazo prescricional quinquenal¹⁰⁷.

O pressuposto temporal está definido em norma legal e seu prazo começa a contar do momento em que o interessado fica inerte, caso em que deveria ter agido, mas não o fez, sem uma justificativa plausível, causando pendência no processo.

3.5.1. A Prescrição Tributária Intercorrente no Processo Administrativo Fiscal

A prescrição pressupõe a existência de uma pretensão exercitável, a inércia por parte do titular do direito pretense, a continuação da inércia no tempo e a ausência de algum ato que atribua eficácia impeditiva, suspensiva ou interruptiva ao prazo prescricional¹⁰⁸.

No que tange ao processo administrativo fiscal, a prescrição intercorrente se caracteriza pela demora para o julgamento dos recursos administrativos pela Administração Fazendária.

¹⁰⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, pág. 366.

¹⁰⁶ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015 pág. 1172.

¹⁰⁷ BRASIL, Jurisprudência do STJ. **AgRg no REsp 1372592/PE**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1372592&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2>>. Acesso em 13 jun 2016.

(...) 1. Nos termos da jurisprudência desta Corte, "a prescrição intercorrente é aquela que diz respeito ao reinício da contagem do prazo extintivo após ter sido interrompido." (REsp 1.034.191/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 26/05/2008). (...)

¹⁰⁸ NEDER, Marcos Vinícius. LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, pág. 421.

Cabe observar que como não há previsão legal para prescrição intercorrente no andamento de um processo administrativo fiscal. Sendo assim, a prescrição (sob a qual se inclui a prescrição intercorrente), enquanto matéria adstrita à legislação complementar, não pode ser suscitada por meio de analogia. O Superior Tribunal de Justiça já decidiu acerca da matéria por meio do REsp 686.834/RS¹⁰⁹.

O não atendimento ao princípio da oficialidade, no âmbito do processo administrativo tributário, por mais de cinco anos, não é razão para promover a extinção do processo e conseqüentemente do crédito tributário, por falta de previsão no Código Tributário Nacional.

Importante observar que o período entre o lançamento tributário contestado e a decisão final administrativa não há prazo extintivo de crédito tributário, independentemente do tempo já transcorrido. Isso porque a impugnação ou a interposição de um recurso promove a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e conseqüentemente a suspensão do prazo prescricional.

Da mesma forma, não há prescrição intercorrente quando há atraso no andamento do processo administrativo fiscal, uma vez que isso não implica perempção do direito de constituir o crédito tributário, uma vez que este instituto não encontra previsão no Código Tributário Nacional.

Além disso, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF tem posicionamento cristalino ao não permitir prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. É o que se depreende da Súmula

¹⁰⁹ BRASIL, Jurisprudência do STJ. **REsp 686.834/RS.** Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=686834&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=6>>. Acesso em 13 jun 2016.

(...) 1. O Código Tributário Nacional estabelece três fases distintas quanto aos prazos prescricional e decadencial: a primeira estende-se até a notificação do auto de infração ou do lançamento ao sujeito passivo – período em que há o decurso do prazo decadencial (art. 173); a segunda flui dessa notificação até a decisão final no processo administrativo – período em que se encontra suspensa a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III) e, por conseguinte, não há o transcurso do prazo decadencial, nem do prescricional; por fim, na terceira fase, com a decisão final do processo administrativo, constitui-se definitivamente o crédito, dando-se início ao prazo prescricional de cinco anos para que a Fazenda Pública proceda à devida cobrança (art. 174). (...)

11¹¹⁰, segundo a qual “não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal”.

Em caso de violação aos direitos presentes no artigo 24 da Lei nº 11.457/2007¹¹¹ combinado com o direito fundamental presente no artigo 5º, LXXVIII, da Constituição Federal de 1988, que assegura a todos, no âmbito judicial e administrativo, a razoável duração do processo e os meios que garantam sua celeridade, caberia, em tese, a veiculação de ação mandamental, com vistas a determinação judicial para resolução da questão, ou reparatória contra a Administração Pública.

3.5.2. A Prescrição Tributária Intercorrente no Processo Judicial

No processo judicial, mais especificamente em execução fiscal, a prescrição intercorrente ocorre quando, depois de iniciado o processo, o sujeito passivo devedor não é encontrado ou não possui bens penhoráveis, e a Administração Fazendária fica inerte na movimentação do processo por mais de cinco anos.

Essa matéria encontra-se sumulada pelo Superior Tribunal de Justiça na súmula 314. Esta súmula foi editada em razão da desnecessidade da Administração Fazendária ser intimada, por decorrência dos efeitos do princípio da oficialidade.

Súmula 314 do STJ. Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.¹¹²

¹¹⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Decadência e Prescrição**. Disponível em <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/sumulas-por-materia/decadencia-prescricao>>. Acesso em 13 jun. 2016.

¹¹¹ BRASIL. Códigos 3 em 1: Tributário; Processo Civil e Constituição Federal. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 585.

Artigo 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no **prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias** a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte. (Grifo nosso).

¹¹² BRASIL. Códigos 3 em 1: Tributário; Processo Civil e Constituição Federal. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 672.

A Lei nº 11.051/2004 incluiu o § 4º no artigo 40 da Lei nº 6.830/1980 (LEF), que estabelece que o juiz pode, em decorrência de prazo prescricional e depois de ouvida da Administração Fazendária, decretar a prescrição intercorrente imediatamente. No entanto, a referida lei somente se aplica aos créditos não tributários, uma vez que não se coaduna com a regra constitucional (artigo 146, III, “b”, CF/1988), de que matéria de prescrição tributária depende de lei complementar. Há jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça confirme esse entendimento por meio do AgRg no Ag 922486/SC¹¹³.

O Superior Tribunal de Justiça vem reconhecendo a prescrição intercorrente para casos foras dos previstos pela Súmula nº 314, a saber o que consta do AgRg no REsp nº 1.284.357/SC¹¹⁴.

O Supremo Tribunal Federal entende que sempre que a ação na seara judicial fica paralisada pelo decurso de cinco anos, em decorrência de inércia do sujeito ativo, a prescrição estará realizada e haverá a extinção do crédito tributário,

¹¹³ BRASIL, Jurisprudência do STJ. **AgRg no Ag 922486/SC**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=922486&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=9>>. Acesso em 13 jun. 2016.

(...) 1. Se a execução fiscal, ante a inércia do credor, permanece paralisada por mais de cinco anos a partir do despacho que ordena a suspensão do feito, cabível a decretação da prescrição intercorrente. **2. O preceito do art. 40 da LEF não tem o condão de tornar imprescritível a dívida fiscal, já que não resiste ao confronto com o art. 174 do CTN.** 3. Tratando-se de execução fiscal, a partir da Lei nº 11.051, de 29.12.04, que acrescentou o § 4º ao art. 40 da Lei nº 6.830/80, pode o juiz decretar de ofício a prescrição, após ouvida a Fazenda Pública exequente. (...) (Grifo nosso)

¹¹⁴ BRASIL, Jurisprudência do STJ. **AgRg no REsp nº 1.284.357/SC**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1284357&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=8>>. Acesso em 13 jun. 2016.

(...) 1. O acórdão recorrido confirmou a prescrição da pretensão executiva em face da ocorrência do transcurso do prazo de 5 anos de inércia processual, considerando o reinício do prazo prescricional a partir do inadimplemento da executada junto ao programa de parcelamento (Refis). 2. A reabertura do prazo prescricional é a partir do inadimplemento do contribuinte a programas de parcelamento de débito tributário. Precedentes. **3. É cabível a decretação da prescrição intercorrente por inércia da Fazenda Pública, mesmo em hipótese diversa daquela regulada na Lei de Execuções Fiscais. O art. 40 da LEF tão somente disciplina o procedimento para decretar-se a prescrição contra a Fazenda Pública quando não encontrado o devedor ou bens para serem penhorados.** 4. Na hipótese, não cabia a suspensão do processo pelo prazo de um ano, consoante os termos do art. 40, §§ 1º e 2º da Lei 6.830/1980, cumprindo, apenas a verificação do transcurso do prazo de 5 anos de inércia processual a partir do inadimplemento do agravado junto ao programa de parcelamento (Refis) para caracterização da prescrição da pretensão executiva. 5. Agravo regimental não provido. (...) (Grifo nosso).

uma vez que a suspensão da prescrição não é “*ad infinitum*”: confere-se por meio do RE 106217¹¹⁵.

¹¹⁵ BRASIL, Jurisprudência do STF. **RE 106217**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=197898>>. Acesso em 13 jun. 2016.

Execução Fiscal. A interpretação dada, pelo acórdão recorrido, ao art. 40 da lei n. 6.830-80, recusando a suspensão da prescrição por tempo indefinido, é a única susceptível de torna-lo compatível com a norma do art. 174, parágrafo único, do código tributário nacional, a cujas disposições gerais é reconhecida a hierarquia de lei complementar.

4. EFEITOS DA PRESCRIÇÃO

A relação entre a Administração Fazendária e o sujeito passivo devedor é uma relação de natureza patrimonial. Segundo Hable¹¹⁶, a prescrição advinda desta relação desencadeia manifesto interesse de ordem pública, sendo justificável, o seu reconhecimento de ofício por parte da Administração Fazendária.

Entretanto, este não era o entendimento majoritário. O não reconhecimento de ofício da prescrição tinha como argumentos: a) na prescrição, embora matéria de ordem pública, haveria interesse privado por parte do favorecido; b) a extinção provocada pela prescrição tributária alcançaria apenas a ação ou a pretensão, mas nunca o objeto destas, ou seja, o direito material se manteria intacto; c) a legislação tributária seria clara para barrar o reconhecimento de ofício da prescrição, e; d) A jurisprudência estaria pacificada quanto a essa questão, uma vez que a prescrição versa sobre direitos patrimoniais, não podendo, dessa forma, decretá-la de ofício.

Porém, nada pode obstar a Administração Fazendária de conhecer de ofício a prescrição tributária e declarar extinto o crédito, com fundamento nos artigos 113, § 1º, e 156, V, ambos do Código Tributário Nacional. Isso porque a referida extinção fulmina o direito material, o crédito tributário, de forma substancial, e não apenas a pretensão ora tratada no artigo 174 do CTN – extinção da ação para cobrança do tributo.

Este reconhecimento de ofício da prescrição configura para a Administração Fazendária uma forma de bloquear maiores desgastes a ela própria pela busca de um direito que já se encontra extinto. É o que se depreende, a

¹¹⁶ HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. 4.ed. São Paulo: Forense, 2014, págs. 158 a 161.

exemplo da Súmula nº 409¹¹⁷ do Superior Tribunal de Justiça, além da previsão do artigo 53 da Lei nº 11.911/2009¹¹⁸.

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça vem orientando sua jurisprudência de modo a reconhecer a prescrição de ofício. É o caso dos julgados do AgRg no AREsp nº 223.196/RS¹¹⁹ e AgRg no AREsp nº 1387352/RS¹²⁰.

No que tange aos efeitos provocados pela prescrição, observa-se que ela possui o fito de promover a extinção do crédito tributário e a extinção do direito à repetição de indébito tributário. Assevera-se, mais uma vez, que estas extinções alcançam não apenas a pretensão, mas também o direito material quais sejam o crédito tributário e a exação paga indevidamente.

¹¹⁷ BRASIL, Códigos 3 em 1: **Tributário; Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 673.

Súmula 409 do STJ. “Em execução fiscal, a prescrição ocorrida antes da propositura da ação pode ser decretada de ofício”.

¹¹⁸ BRASIL. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**, altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em 12 junho 2016.

Art. 53. A prescrição dos créditos tributários pode ser reconhecida de ofício pela autoridade administrativa. Parágrafo único. O reconhecimento de ofício a que se refere o caput deste artigo aplica-se inclusive às contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, às contribuições instituídas a título de substituição e às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos.

¹¹⁹ BRASIL, Jurisprudência do STJ. **AgRg no AREsp nº 223.196/RS**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=223196&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=14>>. Acesso em 20 jun. 2016.

(...) 2. Esta Corte tem pronunciando no sentido de que as matérias de ordem pública (e.g. prescrição, decadência, condições da ação, pressupostos processuais, consectários legais, incompetência absoluta, impenhorabilidade, etc) não se sujeitam à preclusão, podendo ser apreciadas a qualquer momento nas instâncias ordinárias. Agravo regimental improvido. (...)

¹²⁰ BRASIL, Jurisprudência do STJ. **AgRg no AREsp nº 1387352/RS**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1387352&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2>>. Acesso em 20 jun. 2016.

(...) 1. A prescrição é matéria de ordem pública, que pode ser reconhecida de ofício ou a requerimento das partes, a qualquer tempo e grau de jurisdição. Assim, se o recorrente não impugna o fundamento atinente à ocorrência da prescrição, prendendo-se à alegação de reformatio in pejus e de violação do art. 535 do CPC, é inafastável o entendimento contido na Súmula n. 283 do STF. (...).

4.1. Extinção do Crédito Tributário

A extinção do crédito tributário nada mais é que o seu próprio desaparecimento. É matéria reservada à lei, conforme ditames do artigo 97, VI, do CTN e do artigo 146, III, “b” da Constituição Federal de 1988.

A extinção do crédito tributário pela prescrição tributária decorre do não-exercício por parte do sujeito ativo, a Administração Fazendária, que não propôs ação, ou propôs fora do prazo, gerando a perda do direito a pretensão, e no caso do crédito tributário, a perda do próprio direito.

Dessa forma, a extinção do crédito tributário por decurso do prazo prescricional nada mais é que o seu próprio desaparecimento, sem que haja o seu devido pagamento pelo sujeito passivo da obrigação tributária. O fundamento legal para explicitar o caráter especial da prescrição tributária encontra-se no artigo 156, V do Código Tributário Nacional.

Conforme disposição do artigo 174 do Código Tributário Nacional, a ação para cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (anos) a partir da data de sua constituição definitiva. Infere-se daqui que a constituição definitiva do crédito tributário é o marco inicial do prazo prescricional ensejador da extinção do crédito tributário.

Calmon¹²¹ define que a data de constituição definitiva do crédito tributário é aquela em que o lançamento se torna definitivo. Essa definitividade é confirmada quando não caiba mais impugnação ou recurso por parte do sujeito passivo e quando a Administração Fazendária não consegue mais revisá-lo ou modificá-lo. A constituição do crédito tributário por meio do lançamento é sempre prévia ao prazo prescricional.

A extinção do crédito tributário por meio da prescrição tributária pode sofrer de causas que podem impedi-la, suspendê-la e interrompê-la. Além disso, em

121 COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário **Brasileiro**. 9. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007, pág. 834.

processos judiciais, pode sofrer da chamada prescrição intercorrente, por inércia da Administração Fazendária em processo que esteja em andamento.

As causas impeditivas, suspensivas e interruptivas, bem como a prescrição intercorrente, foram estudadas em um tópico especial do capítulo anterior, destinado à análise do instituto da prescrição tributária em si.

Por causas impeditivas configura-se quando a Administração Fazendária está impedida de atuar. É causa impeditiva do início do prazo prescricional a concessão de prazo legal após a constituição de crédito tributário, caso em que é preciso esperar o vencimento ou inadimplemento do tributo.

Por causa suspensiva é aquela que ocorre quando já iniciado o prazo prescricional. Há uma paralisação da contagem do prazo prescricional, contudo este reinício do mesmo prazo leva em conta o tempo que já transcorreu. Convém destacar que como o Código Tributário Nacional não trata de causas suspensivas do prazo prescricional, trata das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, (artigo 151). Com efeito, embora a suspensão ora tratada seja da exigibilidade, e não do prazo prescricional, o entendimento é que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário também suspende o prazo prescricional.

Para as causas interruptivas, assim como para as causas suspensivas, o prazo prescricional já se encontra em curso. A diferença reside ao fato de que assim que há cessação da causa interruptiva, um novo prazo se inicia deixando de lado o prazo que já havia transcorrido. As causas interruptivas estão expressamente elencadas no parágrafo único do artigo 174 do Código Tributário Nacional.

De qualquer forma, é necessário demonstrar que o princípio da *actio nata* deve estar presente, na medida em que o sujeito detentor do direito ao crédito tributário possa agir livremente. A prescrição tributária que motiva a extinção do crédito tributário depende, assim, de um sujeito ativo inerte e do decurso do lapso temporal de cinco anos.

O cerne da questão é que a transcurso do prazo de cinco anos da prescrição tributária tem o efeito de fulminar o crédito tributário, e não apenas o direito que tem o sujeito ativo para pleiteá-lo.

Caberia então analisar quais os efeitos que o pagamento de crédito tributário prescrito produz.

4.2. A Repetição de Indébito do Crédito Prescrito

Para o direito privado, o pagamento de um débito que está prescrito é válido, uma vez que não há erro quanto à existência do mesmo. É o que se infere no artigo 882 do Código Civil de 2002¹²².

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 156, V, ao determinar que a prescrição tributária é causa de extinção do crédito tributário, exclui, além da pretensão e da ação, o próprio direito em si.

Partindo dessa premissa, uma vez pago um crédito tributário prescrito é possível sua repetição? Segundo tratam o artigo 113, § 1º, combinado com o artigo 156, V, do CTN, a extinção do crédito tributário provoca a extinção automática da obrigação tributária a ela relacionada.

Ora, se não há obrigação tributária, conseqüentemente há um pagamento de um tributo sem causa. Assim, o pagamento de crédito prescrito é indevido, sem causa jurídica, o que faz com que o sujeito passivo possa pleitear a sua repetição.

Conforme consta do artigo 165 do CTN¹²³, o sujeito passivo que paga valores que são considerados indevidos tem direito à devolução,

¹²² BRASIL, **Lei nº 10.406 de 10 de Janeiro de 2002**, institui o Código Civil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso 06 maio 2016, 16:21.

Artigo 882. Não se pode repetir o que se pagou para solver dívida prescrita, ou cumprir obrigação judicialmente inexigível.

¹²³ BRASIL, **Códigos 3 em 1: Tributário; Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, págs. 147 e 148.

Artigo 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória. (Grifo nosso)

independentemente de protesto judicial – que é uma providência cautelar que notifica judicialmente a Administração Fazendária de forma a assegurar-lhe o direito. Este pedido pode ser feito tanto por meio judicial como pelo administrativo dentro do prazo legal.

A Repetição do Indébito Tributário consiste no direito que tem o sujeito passivo ao recebimento de valores pagos de forma indevida para a Administração Fazendária, direito esse que recai sobre o valor pago integralmente ou sobre o valor pago a maior, consoante ao disposto no artigo 165 do CTN.

Amaro¹²⁴ retrata que o pagamento indevido acontece quando o sujeito passivo recolhe determinada quantia supondo tratar-se de dívida tributária, espontaneamente ou por meio de cobrança efetuada pelo sujeito ativo. A repetição de indébito não estaria cuidando de tributo, mas acerca de valores recolhidos indevidamente sob essa forma: dessa forma, se não havia obrigação tributário, não havia nem sujeito ativo e passivo e muito menos tributo devido. Este direito à repetição de indébito tem o condão de seguir o princípio que veda o enriquecimento sem causa por parte do sujeito ativo, a Administração Fazendária.

Côelho¹²⁵ assevera que embora haja erro de direito ou erro de fato é passível de restituição o tributo pago indevidamente. Baleeiro¹²⁶ complementa essa ideia afirmando que a repetição de indébito, ou seja, o direito à restituição, se impõe mesmo que o pagamento tenha sido feito voluntariamente pelo sujeito passivo, mesmo mediante cobrança por parte do sujeito ativo ou mesmo por erro de fato ou de direito.

O sujeito passivo abrange aqueles previstos no artigo 121 do CTN¹²⁷. Para Paulsen¹²⁸, para os tributos indiretos, aqueles em que o sujeito passivo é o consumidor final ou contribuinte de fato, há necessidade de autorização deste para o pleiteio da repetição de indébito, conforme lição do art. 166 do CTN.

¹²⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014, pág. 445.

¹²⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007, pág. 814.

¹²⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual e ampl. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, pág. 1294.

¹²⁷ Já tratada neste trabalho, às págs. 17 e 18.

¹²⁸ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015 págs. 1107 e 1108.

Disciplinado no artigo 168 do CTN, dentro da Seção III – Pagamento Indevido – artigos 165 a 169 do Código Tributário Nacional, há extinção, pela passagem do prazo, do direito do sujeito passivo pleitear a restituição de valores pagos de forma indevida a título de tributo.

No que tange à natureza jurídica do prazo para repetição do indébito tributário existe a dúvida acerca de sua natureza ser decadencial ou prescricional.

Sob o prisma civilista, sabe-se que a decadência equivale à perda do direito material e que a prescrição equivale à perda do direito de ação ou pretensão. Entretanto, em se tratando de matéria tributária, esta classificação de visão generalista, pautada no direito civil, mostra-se deficiente: o que diferencia os dois institutos é a natureza do direito apreciado, uma vez que a decadência se vincula a direitos potestativos e a prescrição se destina aos direitos a uma prestação.

Em se tratando de direitos potestativos, observamos que a fixação legal dos prazos para o seu exercício visa à extinção do próprio direito, se não exercitado no prazo. Porém quando falamos nos chamados direitos a uma prestação, observamos que os prazos fixados na lei não se reportam ao exercício do direito, mas sim, às pretensões deles decorrentes; é atingida a pretensão e não o direito.¹²⁹

Um exemplo é o que se sucede do artigo 168 do CTN: “O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos”. Uma vez que o que se extingue é o direito de pleitear, não se tratando aqui de um direito potestativo e sim de um direito subjetivo ao crédito pago indevidamente, temos que o prazo em questão é prescricional, tanto na seara administrativa quanto na judicial (artigo 5º, LXXVIII, CF/1988).

Paulsen¹³⁰ considera que há prazo decadencial, uma vez que o sujeito passivo postula administrativamente a repetição do indébito, sob condição resolutória, e dessa forma, perde o próprio objeto, o tributo em si, pago indevidamente. Para Hable, a natureza jurídica do prazo para repetição do indébito tributário é de que o prazo é decadencial, entretanto

(...) é cediço que o interessado pode pleitear a repetição diretamente no Poder Judiciário. Contudo, se exercer este direito na via administrativa,

¹²⁹ BARSANI, Margarete Gonçalves. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**: atualizado de acordo com a Lei Complementar 118/2005. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, pág. 74.

¹³⁰ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015 pág. 1125.

poderá a Administração Fazendária frustrar esta pretensão do requerente, denegando o seu pedido. Diante dessa frustração, o pedinte tem, conforme disciplina o artigo 169 do CTN, um prazo prescricional de dois anos para ingressar com a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição”¹³¹.

O Superior Tribunal de Justiça, com o intuito de pôr fim a todo esse embaraço doutrinário, pacificou entendimento de que a natureza do prazo para pedir repetição de indébito é prescricional, sob os julgados do EREsp 278.311/DF¹³² e do AgRg no AREsp 41.204/MG¹³³.

Quanto ao prazo que tem o titular do direito de pleitear a restituição do indébito tem-se o que consta do artigo 168, I, do Código Tributário Nacional¹³⁴. Depreende-se, dessa forma, o direito de postular a repetição do indébito acaba com cinco anos a contar da:

1) data de extinção do crédito tributário, ao que está constante no artigo 165, I e II, e;

2) da data em que se tornar definitiva a decisão quando houver reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, previsto no artigo 165, III. O artigo 156 do CTN revela os casos em que há extinção do crédito tributário.

¹³¹ HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. 4.ed. São Paulo: Forense, 2014, pág. 249.

¹³² BRASIL, Jurisprudência do STJ. **EREsp 278311/DF**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=278311&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=10>>. Acesso em 13 jun. 2016.

(...). Consoante recente entendimento esposado pela 1ª Seção, **o prazo prescricional quinquenal** para haver a restituição do IR sobre verbas indenizatórias começa a fluir da extinção do crédito tributário, que no caso ocorre com a homologação da declaração de rendimentos apresentada pelo contribuinte ao final de cada exercício financeiro, que deverá ser efetuada pela autoridade fiscal no prazo de cinco anos, sob pena de ocorrer a homologação tácita. (...) (Grifo nosso)

¹³³ BRASIL, Jurisprudência do STJ. **AgRg no AREsp 41.204/MG**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=41204&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2>>. Acesso em 13 jun. 2016.

(...) 3. **A jurisprudência desta Corte pacificou-se no sentido da aplicação do prazo prescricional quinquenal do art. 168 do CTN para o ajuizamento da ação de execução de sentença que reconheceu o direito à repetição de indébito tributário.** (...) (Grifo nosso)

¹³⁴ BRASIL, Códigos 3 em 1: **Tributário; Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, págs. 147 e 148.

Artigo 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 3º da LCp nº 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. (Grifo nosso)

Uma dúvida surge quando se trata da extinção do crédito tributário nos casos em que há lançamento por homologação: é o caso previsto pelo artigo 156, VII – pagamento antecipado e homologação do lançamento. Para tanto, foi criada pelo Superior Tribunal de Justiça a tese do “Cinco mais Cinco”.

A tese do “Cinco mais Cinco” tem como fundamento o previsto no artigo 168, I, combinado com artigo 156, VII, ambos do Código Tributário Nacional. O artigo 168, I, define que o direito à repetição do indébito pago indevidamente termina quando transcorridos cinco anos contados da data de extinção do crédito tributário.

A Lei Complementar nº 118/2005 deu uma nova interpretação e fixou a data do pagamento, antecipado ou não, como a data da extinção do crédito tributário: só valeria para as ações ajuizadas até 09 de junho de 2005, e o prazo para pleitear o pedido de devolução de tributo pago indevidamente poderia se estender por até dez anos.

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça, em julgados posteriores, começou a delimitar que a tese do “Cinco mais Cinco” valeria para pagamentos efetuados até o início da vigência da Lei Complementar nº 118/2005. Dessa forma, a Lei Complementar nº 118/2005 só deve ser utilizada para pagamentos feitos após a sua vigência, independentemente de a ação ter sido ajuizada após o dia 09 de junho de 2005. O Superior Tribunal de Justiça, vem a corroborar esse entendimento por meio do Recurso Repetitivo REsp 1002932/SP¹³⁵.

A Lei Complementar nº 118/2005 modificou algumas disposições do Código Tributário Nacional, adaptando normas tributárias à nova Lei de Falências (Lei nº 11.101/2005).

¹³⁵ BRASIL, Jurisprudência do STJ. **Recurso Repetitivo REsp 1002932/SP**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1002932&repetitivos=REPETITIVOS&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=4>>. Acesso em 13 jun. 2016.

(...) 1. O princípio da irretroatividade impõe a aplicação da LC 118, de 9 de fevereiro de 2005, aos pagamentos indevidos realizados após a sua vigência e não às ações propostas posteriormente ao referido diploma legal, posto norma referente à extinção da obrigação e não ao aspecto processual da ação correspectiva. 2. O advento da LC 118/05 e suas consequências sobre a prescrição, do ponto de vista prático, implica dever a mesma ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a repetição do indébito é de cinco a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.

O artigo 3º da LC nº 118/2005¹³⁶ prevê o afastamento da tese do “Cinco mais Cinco”, estabelecendo que o artigo 168, I do CTN é caso de extinção do crédito tributário para o caso de tributos sujeitos à homologação, no momento certo do pagamento indevido, sendo este antecipado ou não.

Em termos práticos, com a definição do termo inicial do prazo para pleitear a repetição do indébito, houve uma redução do lapso de tempo, dos até dez anos para no máximo cinco anos, para fins de solicitar a restituição ou compensação de tributos a pagar a maior.¹³⁷

Com a nova interpretação dada pela LC nº 118/2005 ao artigo 168, I, do CTN, ficou definido que o prazo para início da contagem do prazo para solicitar restituição de indébito é o pagamento, antecipado ou não, o que reduziu a amplitude da aplicação do próprio artigo 156, VII do CTN. Esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça pelo EREsp 644.736/PE¹³⁸.

Assim, para a data do pagamento indevido e para efeitos da fiscalização tributária, os efeitos de repetição de indébito têm o prazo de cinco anos do fato gerador. Estando o crédito extinto pelo pagamento não tem como se cogitar em uma nova extinção baseada em homologação tácita, pelo decorrer dos cinco anos do fato gerador.

¹³⁶ BRASIL, Códigos 3 em 1: **Tributário; Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 540.

Artigo 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do artigo 168 da Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de caso de tributo sujeito a lançamento, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1.º do artigo 150 da referida Lei.

¹³⁷ HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. 4.ed. São Paulo: Forense, 2014, pág. 255.

¹³⁸ BRASIL, Jurisprudência do STJ. **EREsp 644.736/PE**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=741752&num_registro=200500551121&data=20071217&formato=PDF>. Acesso em 13 jun. 2016.

(...) 1. Sobre a prescrição da ação de repetição de indébito tributário de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) assentou o entendimento de que, no regime anterior ao do art. 3º da LC 118/05, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita - do lançamento. Assim, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo de dez anos a contar do fato gerador. 2. A norma do art. 3º da LC 118/05, que estabelece como termo inicial do prazo prescricional, nesses casos, a data do pagamento indevido, não tem eficácia retroativa. É que a Corte Especial, em sessão de 06/06/2007, DJ 27.08.2007, declarou inconstitucional a expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional", constante do art. 4º, segunda parte, da referida Lei Complementar. (...)

E para o caso de repetição de indébito tributário em decorrência de reconhecimento de inconstitucionalidade de lei criadora de tributo, qual o termo inicial do prazo?

O fundamento é o de que todos os pagamentos feitos sob a égide de uma lei inconstitucional instituidora de um tributo são considerados indevidos, e assim estão sujeitos à restituição. Além disso, há entendimento acerca de que a declaração de inconstitucionalidade de uma lei tributária não influi na contagem do prazo para repetição de indébito: é o que se depreende de posição do Superior Tribunal de Justiça, em julgamento do Recurso Repetitivo REsp 1110578/SP¹³⁹.

Surge aqui a indagação sobre o momento inicial do prazo para se exercer o direito de repetição do indébito sob o fundamento de uma lei declarada inconstitucional. Este momento inicial envolve duas proposições: a) a partir de quando se inicia o prazo para a repetição do indébito, e; b) a delimitação do período de tempo que se pode retroagir por meio da decisão dentro do período de pagamento sob a lei considerada inconstitucional.

Como se sabe, a Constituição Federal de 1988 é a norma matriz de todo o ordenamento brasileiro. O controle promovido pela constituição é o que garante a unicidade do referido ordenamento jurídico. Assim, toda lei que vai de encontro com a Constituição, seja formal ou materialmente, é inconstitucional.

No âmbito, não tanto da interpretação das normas constitucionais, mas da interpretação das leis, há ainda a considerar o princípio da interpretação conforme a Constituição.

Não se deve pressupor que o legislador haja querido dispor em sentido contrário à Constituição; ao contrário, as normas infraconstitucionais surgem com a **presunção de constitucionalidade**. (Grifo nosso)¹⁴⁰

¹³⁹ BRASIL, Jurisprudência do STJ. **Recurso Repetitivo REsp 1110578/SP**. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=%281110578%29+e+REPETITIVOS.NOTA.&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em 13 jun. 2016.

(...) 2. A declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo em controle concentrado, pelo STF, ou a Resolução do Senado (declaração de inconstitucionalidade em controle difuso) é despicienda para fins de contagem do prazo prescricional tanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício. (Precedentes: EREsp 435835/SC, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2004, DJ 04/06/2007; AgRg no Ag 803.662/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/02/2007, DJ 19/12/2007). (...)

¹⁴⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. ver e atual. São Paulo: Saraiva; IDP, 2012, pág. 141.

Segundo Mendes¹⁴¹, o controle de constitucionalidade brasileiro é jurisdicional do tipo misto, já que há os controles difuso e concentrado.

O controle difuso, em suma, é o que é arguido no contexto de uma ação judicial e a questão da inconstitucionalidade aparece como uma questão incidental que deve ser decidida pelo Poder Judiciário: não é o exame da inconstitucionalidade o objeto principal da ação. Pode ser provido perante qualquer órgão do Judiciário que tem a responsabilidade de aplicar a lei a um caso determinado e pode manifestar a inconstitucionalidade da referida lei, afastando sua aplicação ao caso concreto. Possui efeitos *inter partes* – artigo 52, X, da CF/1988¹⁴².

Já o controle concentrado tem por objeto a própria inconstitucionalidade da lei: ocorre a impugnação em abstrato da norma infralegal por meio de ações próprias de controle de constitucionalidade, tal qual a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade – ADIN e a Ação Declaratória de Constitucionalidade – ADC. É suscitado pelos legitimados no artigo 103 da CF/1988¹⁴³, perante o Supremo Tribunal Federal que tem a prerrogativa de julgar questões constitucionais e de eliminar do ordenamento jurídico pátrio todas as leis federais ou estaduais/distritais em desconformidade com a Constituição Federal. Possui, sobremaneira, efeitos *erga omnes*.

Quanto aos efeitos da retroatividade de lei declarada inconstitucional, há para o controle difuso: a) para o caso concreto, que é colocado ao crivo do Poder Judiciário, a decisão terá efeitos *ex tunc* e *inter partes*, e; b) quando há decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal concomitante com a suspensão prevista pelo artigo 52, X da CF/1988 – o Senado suspende em âmbito nacional – o efeito é *ex nunc* e opera efeitos *erga omnes*.

¹⁴¹ MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. ver e atual. São Paulo: Saraiva; IDP, 2012, págs. 1425 e 1429.

¹⁴² BRASIL, Códigos 3 em 1: Tributário; **Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 31.

Artigo 52. Compete privativamente ao Senado Federal: (...); X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

¹⁴³ BRASIL, Códigos 3 em 1: Tributário; **Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 23.

Artigo 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: (...).

Em se tratando do controle concentrado, os efeitos decorrentes da declaração da inconstitucionalidade são *ex tunc*, ou seja, retroagem à época da publicação da lei declarada inconstitucional. Para o sujeito passivo pouco importa se é declaratória ou constitutiva a declaração da inconstitucionalidade.

No entanto, tendo em vista todas as informações, surge um problema: seria essa norma declarada inconstitucional considerada uma norma inválida ou norma inexistente?

Mendes¹⁴⁴ trata que a declaração de inconstitucionalidade configura a declaração de nulidade da lei, reconhecendo a ela a eficácia *ex tunc*. Dessa forma a norma declarada inconstitucional tem caráter de norma inexistente.

Entretanto como ficam as relações jurídicas já consolidadas pela norma declarada inconstitucional? Recorre-se ao instituto da modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal, que possui a prerrogativa de mitigar os efeitos da decisão de constitucionalidade no tempo.

Conforme disposição do artigo 27 da Lei nº 9.868/1999¹⁴⁵, o egrégio tribunal poderá, por maioria de 2/3 dos ministros, restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Dessa forma, o Supremo Tribunal Federal pode fixar o momento pelo qual a declaração pode começar a produzir seus efeitos, de forma a restringi-los, desde que atendendo a segurança jurídica e excepcional interesse público.

¹⁴⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. ver e atual. São Paulo: Saraiva; IDP, 2012, págs. 1621 e 1622.

¹⁴⁵ BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**, dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>. Acesso em 07 maio 2016, 11:23.

Artigo 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado

Existe um caso na jurisprudência que explana bem a ideia da Modulação dos Efeitos, discutida sob o RE 556.664/RS¹⁴⁶, para considerar inconstitucionais sem efeitos *ex tunc* os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 que ampliavam os prazos de decadência e prescrição de cinco para dez anos.

No tocante à repetição do indébito, dentro da análise dos supracitados artigos 165 e 168 do CTN, não há descrição expressa da hipótese de repetição de indébito quando há reconhecimento de inconstitucionalidade de lei instituidora de tributo.

É importante ressaltar que mesmo havendo vácuo legal acerca deste caso de repetição de indébito, não pode a falta de norma legal representar obstrução à repetição de indébito em face de uma norma tributária instituidora de tributo considerada inconstitucional. O próprio Superior Tribunal de Justiça em voto do Ministro Teori Zavascki proferido no EREsp 435.835/SC¹⁴⁷.

Antes da declaração de inconstitucionalidade da norma pelo Judiciário, o pressuposto da inércia, por parte do titular do direito ao indébito tributário, está ausente e, dessa forma, não há que se cogitar no início do prazo extintivo prescricional quanto ao direito de pleitear a repetição.

Conforme já tratado, nem o artigo 165 nem o 168 do CTN trazem previsão expressa de hipótese de repetição de indébito a partir do reconhecimento de inconstitucionalidade. A Administração Fazendária tem como marco o prazo de cinco anos da extinção do crédito tributário (artigo 168, I, do CTN), independentemente de

¹⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 556.664/RS**. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617>>. Acesso em 19 maio 2016, 15:54.

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

¹⁴⁷ BRASIL, Jurisprudência do STJ. **EREsp 435835/SC**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1190714&num_registro=200300379602&data=20070604&tipo=2&formato=PDF>. Acesso em 13 jun. 2016.

(...) 4. Em face de todo o exposto, reafirmo meu convencimento de que a melhor orientação ainda é aquela que subordina o termo *a quo* do prazo prescricional de cinco anos ao universal princípio da *actio nata*: ele se desencadeia a partir do dia em que nascem para o contribuinte a pretensão e a ação para haver a repetição, ou seja, a partir do dia do recolhimento indevido, independentemente de se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação e independentemente de haver ou não decisão do STF declarando a inconstitucionalidade. (...)

o indébito que se quer restituir tenha sido pago com base em lei posteriormente declarada inconstitucional.

Um efeito colateral advém a partir da declaração de inconstitucionalidade da norma instituidora de um tributo: o crédito exigido pelo sujeito passivo em decorrência de lei declarada inconstitucional não pode ser considerado como um tributo. Dessa forma, não é possível, assim, a aplicação da regra constante no artigo 168 do CTN para fins de promoção de repetição de indébito tributário.

Recorre-se, então, à norma geral de repetição contra a Administração Fazendária, disciplinada no Decreto nº 20.910/1932: o início do prazo de cinco anos para os casos de declaração de inconstitucionalidade conta-se da data do ato que deu origem à dívida ou direito ou ação contra a Administração Fazendária. Este é o prazo para que o sujeito passivo faça o pedido de devolução e não o prazo para se delimitar o objeto que se quer alcançado retroativamente a partir da decisão final.

O pagamento indevido não pode ser o marco do início do prazo porque até a declaração de inconstitucionalidade não há que se falar em prazo extintivo para se pedir a repetição, uma vez que até então o pagamento era válido além de estar ausente a inércia do titular, um dos pressupostos para a ocorrência do prazo extintivo.

Assim, na repetição de indébito declarado inconstitucional, outro não pode ser o termo inicial do prazo extintivo para o pedido se não *a data da publicação da decisão judicial* que declarou a inconstitucionalidade da exação (controle concentrado – *erga omnes* ou difuso – *inter partes*), ou *a da publicação da resolução editada pelo Senado Federal* (controle incidental – *erga omnes*), extirpando do mundo jurídico a norma viciada, como bem relatou o então Min. Franciulli Netto, no EREsp 507466/SC, porquanto é nesse momento que tem origem o *direito*, a *ação* ou a *dívida* a ser devolvida.¹⁴⁸

A declaração de inconstitucionalidade pressupõe como fundamentos a decisão de nulidade e a especificação da extensão dos efeitos desta decisão, que podem ser *ex tunc* (retroativos) ou *ex nunc* (irretroativos). Assim, pode o Poder Judiciário decretar inconstitucional uma norma tributária, que poderá ter eficácia *ex nunc* e conseqüentemente não importará em nulidade.

¹⁴⁸ HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. 4.ed. São Paulo: Forense, 2014, pág. 270.

Portanto, em situações como essa não haveria como o sujeito passivo pleitear o que foi pago sob o manto da norma declarada inconstitucional.

5. CONCLUSÃO

O estudo exposto procurou explanar sobre a prescrição tributária, enfatizando aspectos essenciais sobre o tema, quais sejam: sua natureza jurídica, os requisitos para sua caracterização e os efeitos por ela provocados. Para atingir o resultado final, houve, a princípio, o resgate de institutos jurídicos que guardam íntima relação com o tema da prescrição tributária, com vistas a facilitar a sua compreensão.

Nesse sentido, imperiosa foi a análise da obrigação tributária e do lançamento, tendo em vista que são conceitos basilares e atinentes ao próprio crédito tributário, instituto jurídico este que é pressuposto para a existência da prescrição dentro da seara do ramo autônomo de Direito Público ao qual se dedicou este trabalho - o Direito Tributário.

A relação jurídico-tributária, firmada no conceito da relação existente entre o Estado (enquanto ente que institui e arrecada tributos) e um sujeito passivo (que suporta essa carga tributária) tem como corolário a formação da obrigação tributária.

No que se refere à obrigação tributária - formada pela relação jurídico-tributária entre Estado (que institui e arrecada tributos) e sujeito passivo (que suporta a carga tributária) -, tendo em vista que possui seu fundamento previsto em lei e se consubstancia em dever heterônomo do sujeito passivo para com a Administração Fazendária. Tradicionalmente, elas se classificam em principais e acessórias, sendo que as obrigações tributárias principais são aquelas cujo objeto principal possui caráter patrimonial e as obrigações tributárias acessórias se consubstanciam em prestações positivas ou negativas por parte do sujeito passivo.

Tal classificação foi importantíssima para a análise da prescrição, tendo em vista que ambas as obrigações (principal e acessória) tem certa autonomia uma com relação à outra, embora estejam interligadas. Dessa forma, a princípio, a prescrição atingiria tão somente a obrigação principal, entretanto, quando a obrigação acessória é descumprida, esta se torna, também uma prestação

pecuniária e, conseqüentemente, passa a se submeter à égide do instituto da prescrição tributária.

Da mesma forma, o estudo do lançamento tributário também se mostrou primordial para a correta compreensão do instituto da prescrição tributária, haja vista que formaliza a obrigação tributária e constitui o crédito tributário, dando-lhe liquidez e certeza. Nesse sentido, o crédito tributário, como expressão da obrigação tributária líquida e certa, constitui-se em direito da Administração Fazendária, dotado dos atributos de exigibilidade e coercibilidade.

Constatou-se que a diferenciação das várias modalidades de lançamento (direto, misto e por homologação) influenciam diretamente na prescrição. Isso porque o termo inicial das modalidades direta e mista parte da constituição definitiva do crédito tributário promovida partir do lançamento. Esta referida constituição pressupõe que não haja mais possibilidade de impugnação ou de recurso, nem tampouco que o crédito esteja inexigível. A jurisprudência pacificou entendimento no sentido de que a constituição definitiva do crédito tributário, nestes casos, ocorre com a notificação do sujeito passivo que está, de alguma forma, impossibilitado de impugnar ou recorrer do lançamento, momento este que se coaduna como termo inicial de contagem do prazo prescricional.

Por outro lado, o termo inicial da modalidade por homologação, aquela em que é dispensado o lançamento, consiste na entrega de declaração pelo sujeito passivo, uma vez que esta promove a constituição definitiva do crédito tributário. Esse o entendimento da súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça.

Superados os aspectos mais elementares que rodeiam a questão da prescrição tributária, foi possível uma análise mais aprofundada e minuciosa sobre os elementos centrais que envolvem o tema. De início, foi possível se constatar que a prescrição é um tema atinente ao direito processual, entretanto, tal instituto por muitas vezes dialoga com o direito material, já que traz muitas conseqüências práticas para esta seara do Direito.

Na seara do direito tributário, a prescrição possui status especial. Isso porque, conforme previsão constitucional, toda a matéria relativa à prescrição tributária está adstrita à lei complementar, nos moldes do artigo 146, III, “b” da

Constituição Federal de 1988. O referido tema encontra-se, atualmente, disciplinado pelo Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966 - recepcionada pela Constituição Federal com “status” de lei complementar), em seu artigo 156, V.

Há de se ressaltar que, embora, o artigo 174 do referido Código preveja o prazo prescricional tributário de cinco anos (começando-se sua contagem a partir da constituição definitiva do crédito tributário), o ordenamento jurídico pátrio valeu-se de alguns dispositivos legais que fazem com que este prazo possa não suceder de maneira contínua.

Dentro do próprio CTN, o legislador previu as hipóteses de interrupção do prazo prescricional, que estão previstas no parágrafo único do artigo 174. Além disso, ainda no CTN, é possível se deduzir as causas de suspensão do prazo, em que, sob o entendimento do artigo 151, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário promove a suspensão do prazo prescricional.

Posteriormente, com a promulgação do Código Civil de 2002, passou-se a utilizar as hipóteses dos artigos 197, I a III; 198, I; e 199, I e II (que se referem às causas impeditivas de prescrição), tendo em vista que o artigo 96 do CTN permite a utilização de outros dispositivos legais que suplementem a matéria tributária.

Nesse sentido, é de clareza hialina a importância da interpretação sistemática, por parte dos Tribunais, no que tange à aplicação prática do instituto da prescrição dentro da seara tributária. Cabe ressaltar que o CTN está em vigor há quase meio século e o legislador pátrio se mostra muitas vezes silente diante de desafios que têm surgido dentro da ordem jurídica pátria.

Novamente, ao se enxergar a prescrição dentro do âmbito processual, mister se fez a compreensão do instituto da prescrição intercorrente. Ressaltou-se que não é cabível a prescrição intercorrente para processo administrativo fiscal, entendimento esse que se observa do STJ e sumulado pelo CARF. Quanto ao processo judicial há entendimento, sumulado pelo STJ, de que cabe prescrição intercorrente por inércia da Administração Fazendária na movimentação do processo.

Atinente a todas as considerações tratadas, percebeu-se que a prescrição tributária tem o efeito de fulminar o crédito tributário. Não extingue apenas a pretensão do sujeito ativo da obrigação tributária, mas o próprio direito material consubstanciado no crédito tributário, a partir da leitura do artigo 156, V, do CTN.

Percebeu-se como consequência necessária dessa premissa, que diferentemente do direito civil, o crédito tributário pago após ser alcançado pelo instituto da prescrição tributária constitui-se em enriquecimento sem causa para a Administração Tributária. Surge então para o contribuinte o direito à repetição de indébito prescrito pago.

No que toca o prazo previsto no CTN para ação de repetição de indébito tributário, cabe destacar que a natureza jurídica do prazo fixado no artigo 168 do CTN foi pacificada junto ao Superior Tribunal de Justiça como prazo prescricional. Dessa forma, o instituto da prescrição tributária tem o condão de extinguir o direito à pretensão do sujeito passivo à repetição do indébito pago indevidamente.

Importante, também, foi a consolidação do entendimento do Superior Tribunal de Justiça para o caso de repetição de indébito tributário em decorrência de reconhecimento de inconstitucionalidade de lei criadora de tributo. Nestas situações, o Tribunal compreende que todos os pagamentos feitos sob a égide de uma lei declarada inconstitucional instituidora de um tributo são considerados indevidos, e, portanto, estão sujeitos à restituição. Além disso, visando a segurança jurídica, tem-se aplicado o instituto da modulação dos efeitos das decisões, que pode mitigar o marco temporal de início da decisão de inconstitucionalidade.

Por fim, no tocante ao estudo dos casos previstos no Código Tributário Nacional sobre repetição do indébito, percebeu-se que não há descrição expressa da hipótese de repetição de indébito quando há reconhecimento de inconstitucionalidade de lei instituidora de tributo. Entretanto, há entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça de que o mero vácuo legal acerca deste caso de repetição de indébito não pode representar obstrução à repetição de indébito em face de uma norma tributária instituidora de tributo considerada inconstitucional.

A prescrição, nesse aspecto, toma delineação relevante, já que a lacuna jurídica não pode ser obstáculo para que o crédito seja considerado prescrito, nascendo-se, assim, normalmente, a pretensão do sujeito passivo com vistas a repetição de indébito. Tratando-se de obrigação não mais tributária, a pretensão do sujeito passivo, aquele que pagou a exação fundada em norma declarada inconstitucional, encontraria fundamentos no Código Civil.

Portanto, a prescrição tributária mostra-se um tema relevante, complexo, controvertido e importante para a atividade do Estado e do sujeito passivo da relação obrigacional tributária. É um instituto cujo estudo clama por análise minuciosa de dispositivos legais pertinentes à atividade tributária do Estado, mas que também, dentro da noção sistêmica de nosso Ordenamento Jurídico, necessita dialogar com outros ramos do Direito, sobretudo Civil e Constitucional, além de promover uma intersecção com a esfera processual.

Como se não bastasse, tal instituto jurídico necessita, ainda, de uma complementação de entendimento bastante marcante por parte dos Tribunais pátrios, já que existem muitas lacunas a serem preenchidas. Representa, deveras, um desafio aos estudiosos e operadores do direito, merecendo ainda ser mais debatido, a fim de que o próprio Poder Legislativo abandone a inércia que tem tido sobre o tema e colabore para que muitas das lacunas e controvérsias atinentes à prescrição tributária sejam sanadas.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual e ampl. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARSANI, Margarete Gonçalves. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**: atualizado de acordo com a Lei Complementar 118/2005. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 5 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRASIL. Códigos 3 em 1: **Tributário; Processo Civil e Constituição Federal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. Jurisprudência do STF. **RE 106217**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=197898>>. Acesso em 13 jun. 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **AgRg no Ag 922486 / SC**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=922486&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=9>>. Acesso em 13 jun. 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **AgRg no AREsp 41.204/MG**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=41204&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2>>. Acesso em 13 jun. 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **AgRg no AREsp nº 1387352/RS**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1387352&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2>>. Acesso em 20 jun. 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **AgRg no AREsp nº 223.196/RS**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=223196&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=14>>. Acesso em 20 jun. 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **AgRg no AREsp. 375.080/MT**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=375080+mt&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2>>. Acesso em 13 jun 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **AgRg no REsp 1037426/RS**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1037426&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=15>>. Acesso em 13 jun 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **AgRg no REsp nº 1.284.357/SC**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1284357&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=8>>. Acesso em 13 jun. 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **AgRg no REsp 1372592/PE**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1372592&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2>>. Acesso em 13 jun 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **AgRg nos EDcl no AREsp 91.345/PE**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=91345&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=12>>. Acesso em 13 jun 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **REsp 435835/SC**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1190714&num_registro=200300379602&data=20070604&tipo=2&formato=PDF>. Acesso em 13 jun. 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **REsp 644.736/PE**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=741752&num_registro=200500551121&data=20071217&formato=PDF>. Acesso em 13 jun. 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **REsp 278311/DF**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=278311&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=10>>. Acesso em 13 jun. 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **Recurso Repetitivo REsp 1002932/SP**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1002932&repetitivos=REPETITIVOS&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=4>>. Acesso em 13 jun. 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **Recurso Repetitivo REsp 1110578/SP**. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=%281110578%29+e+REPETITIVOS.NOTA.&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em 13 jun. 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **REsp 1120295/SP**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1120295&repetitivos=REPETITIVOS&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2>>. Acesso em: 13 jun 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **REsp 605.037/MG**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=605037&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=8>>. Acesso em: 13 jun 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **REsp 717.934-SC.** Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/deciso/es/doc.jsp?processo=717934.NUM.&b=DTXT&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2>>. Acesso em 05 maio 2016, 16:34

_____. Jurisprudência do STJ. **REsp 804.323/RS.** Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=804323&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=3>>. Acesso em: 13 jun 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **REsp 822705/RS.** Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(%27RESP%27.clas.+e+@num=%27822705%27\)+ou+\(%27RESP%27+adj+%27822705%27.su ce.\)&thesaurus=JURIDICO](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=(%27RESP%27.clas.+e+@num=%27822705%27)+ou+(%27RESP%27+adj+%27822705%27.su ce.)&thesaurus=JURIDICO)>. Acesso em 05 maio 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **REsp 686.834/RS.** Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=686834&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=6>>. Acesso em 13 jun 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **REsp. 1319319/RS.** Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1319319+rs&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=3>>. Acesso em 13 jun 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **REsp. 881.607/MG.** Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=881607&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=10>>. Acesso em 13 jun 2016.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 2401-00592.** Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 13 jun. 2016.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Decadência e Prescrição.** Disponível em <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/sumulas-por-materia/decadencia-prescricao>>. Acesso em 13 jun. 2016.

_____. **Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932,** regula a prescrição quinquenal. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D20910.htm>. Acesso em 04 maio 2016.

_____. Informativo STF. **RE 250844 - RECURSO EXTRAORDINÁRIO.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo662.htm>>. Acesso em 12 jun. 2016.

_____. Jurisprudência do STF. **ADI 2.405/RS.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000091370&base=baseAcordao>>. Acesso em 12 jun. 2016.

_____. Jurisprudência do STF. **RE 225.602-8/CE.** Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=251343>>. Acesso em 12 jun. 2016.

_____. Jurisprudência do STF. **RE 94462/SP**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=39289>>. Acesso em 12 jun. 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **REsp 1399591/CE**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1399591&b=ACOR&p=true&l=10&i=3>>. Acesso em 12 jun. 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **REsp 435.896/SP**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=435896&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=8>>. Acesso em 12 jun. 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **REsp 594.396/MT**. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1240018&&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em 13 jun. 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **REsp 840.111/RJ**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=840111&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=5>>. Acesso em 12 jun. 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **REsp. 1012203/ES**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1012203&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=3>>. Acesso em 12 jun. 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **REsp. 770.236/PB**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=770236&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2>>. Acesso em 12 jun. 2016.

_____. Jurisprudência do STJ. **REsp. 795763/PR**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=795763&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2>>. Acesso em 05 maio 2016, 15h45.

_____. Jurisprudência do STJ. **REsp: 837949 RS**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=837949&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=3>>. Acesso em 12 jun. 2016.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002**, institui o Código Civil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 06 maio 2016

_____. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**, altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em 12 junho 2016.

_____. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**, dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>. Acesso em 07 maio 2016, 11:23.

_____. Jurisprudência do STF. **RE 556.664/RS**. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617>>. Acesso em 19 maio 2016, 15:54.

CARNACCHIONI, Daniel Eduardo. **Curso de Direito Civil: Parte Geral; Institutos Fundamentais**. 3. ed. rev. ampl. atual. Salvador: JusPodium, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Teoria da Norma Tributária**. 5. Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DISTRITO FEDERAL. **Lei Complementar nº 004, de 30 de dezembro de 1994**. Institui o Código Tributário do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=4&txtAno=1994&txtTipo=4&txtParte="](http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=4&txtAno=1994&txtTipo=4&txtParte=)>. Acesso em 19 maio 2016.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 5. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2007.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil: parte geral**. 10. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. 4.ed. São Paulo: Forense, 2014.

LEITE, Geilson Salomão (Coord.). **Extinção do crédito tributário: homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. ver e atual. São Paulo: Saraiva; IDP, 2012.

NEDER, Marcos Vinícius. LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, pag. 96.

_____. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil:** teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos. 15. Ed. São Paulo: Atlas, 2015.