

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Edição Fundação Getúlio Vargas - SP / Escola de Direito

e Editora Max Limonad

Versão Papel

Para adquirir acesse:

www.livrariamaxlimonad.com.br

Copyright: Eurico Marcos Diniz de Santi

Copyright da presente edição: Editora Max Limonad

Editora Max Limonad

Capa: Equipe de produção Max Limonad, em homenagem a capa clássica da Éditions Gallimard

ISBN papel: 978-65-88297-10-0

SA235d Santi, Eurico Marcos Diniz de,
Decadência e prescrição no direito tributário. / Eurico
Marcos Diniz de Santi. - São Paulo: Editora Max
Limonad, 2020.

Autor.

Bibliografia..

ISBN 978-65-88297-10-0

1. Decadência. 2. Prescrição. I. Santi, Eurico Marcos
Diniz de.

CDD 340

Conforme a Lei 9.610/98, é proibida a reprodução total e parcial ou divulgação comercial, por qualquer meio, físico ou eletrônico sem a autorização prévia e expressa da editora.

2020

**Max
Limónad**



Série Tributação & Desenvolvimento

 **FGV DIREITO SP**

ESCOLA DE
DIREITO
DE SÃO PAULO

C.CiF Centro de
Cidadania
Fiscal

Conselho Editorial
Max Limonad

Celso Fernandes Campilongo
Tailson Pires Costa
Marcos Duarte
Célia Regina Teixeira
Jonas Rodrigues de Moraes
Viviani Anaya
Emerson Malheiro
Raphael Silva Rodrigues
Rodrigo Almeida Magalhães
Thiago Penido Martins
Ricardo Henrique Carvalho Salgado
Maria José Lopes Moraes de Carvalho
Roberto Bueno

Eurico Marcos Diniz de Santi

**DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO
NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

5ª Edição
Revista e Ampliada

**Max
Limonad**
1944-2020

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Edição Fundação Getúlio Vargas - SP / Escola de Direito

e Editora Max Limonad

Versão Papel

Para adquirir acesse:

www.livrariamaxlimonad.com.br

Copyright: Eurico Marcos Diniz de Santi

Copyright da presente edição: Editora Max Limonad

Editora Max Limonad

Capa: Equipe de produção Max Limonad, em homenagem a capa clássica da Éditions Gallimard

ISBN papel: 978-65-88297-10-0

SA235d Santi, Eurico Marcos Diniz de,
Decadência e prescrição no direito tributário. / Eurico
Marcos Diniz de Santi. - São Paulo: Editora Max
Limonad, 2020.

Autor.

Bibliografia..

ISBN 978-65-88297-10-0

1. Decadência. 2. Prescrição. I. Santi, Eurico Marcos
Diniz de.

CDD 340

Conforme a Lei 9.610/98, é proibida a reprodução total e parcial ou divulgação comercial, por qualquer meio, físico ou eletrônico sem a autorização prévia e expressa da editora.

2020

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO DA 5ª EDIÇÃO.....	17
1. O PROJETO DE PESQUISA “MACROVISÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO” DO NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS DA ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO DA FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS E AGRADECIMENTOS AO CNPQ, À CAPES E AOS PATROCINADORES NEF/FGV	17
2. DIAGNÓSTICO DOS PROBLEMAS RELATIVOS À DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	19
3. PROPOSTAS DE ALTERAÇÃO LEGISLATIVA DO CTN...	21
4. JUSTIFICATIVAS PARA A ALTERAÇÃO LEGISLATIVA PROPOSTA.	22
Alteração do art.150, § 1º	22
Revogação do art. 150, § 4º	22
Alterações do art. 173, I.....	22
Alteração do art. 173, II	23
Revogação do parágrafo único do art. 173	23
APRESENTAÇÃO DA 4ª EDIÇÃO.....	25
APRESENTAÇÃO DA 2ª EDIÇÃO	29
PREFÁCIO..	31
INTRODUÇÃO.....	35
PRIMEIRA PARTE	41
DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO:.....	41
1 Conceitos fundamentais para o estudo da decadência e da prescrição.....	43
1.1 Decadência e prescrição são conceitos jurídicos positivos	43

1.2	O direito e o tempo como fato jurídico	44
1.2.1A	volatilidade dos fatos: as provas e o tempo	45
1.2.2O	silêncio na constituição da “verdade formal”	49
1.2.3O	direito e seus três sistemas	50
1.3	Fontes do direito no fluxo da causalidade jurídica	52
1.3.1O	significado de <i>direito</i> na expressão	54
1.3.2	Função das normas jurídicas gerais e abstratas e individuais e concretas	56
1.3.3	<i>Evento e fato</i> , na reflexão do direito e das fontes do direito tributário	59
1.4	Uma nova visão das fontes do direito	62
1.4.1	Enunciação e enunciado.....	64
1.4.2A	enunciação enunciada como fonte do direito	66
1.4.3	Enunciação como fonte de produção e a enunciação enunciada como fonte de cognição	69
1.4.4	Enunciação enunciada e o conceito de <i>validade</i>	70
2	Princípios informadores da decadência e da prescrição no direito tributário	73
2.1	Princípios e regras	73
2.2	Princípio da legalidade	74
2.2.1	Legalidade e validade	76
2.2.2	Legalidade e seu controle.....	77
2.3	Princípio da segurança jurídica	78
3	Competência legislativa para dispor sobre decadência e prescrição.....	79
3.1	Competência legislativa	79
3.2	Interpretações do Art.146 da Constituição Federal de 1988.	80
3.3	A Constituição de 1946 e as condições de produção do Art.146 da Constituição Federal de 1988	83
3.4	Normas gerais sobre decadência e prescrição	86

3.5	O plano da literalidade infraconstitucional da decadência e da prescrição	89
3.5.1	Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966	90
3.5.2	Lei nº. 6.830, de 22 de setembro de 1980	90
3.5.3	Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991.....	91
3.5.4	Decreto nº. 20.910, de 6 de agosto de 1932	92
4	Crédito tributário e débito do Fisco	95
4.1	Distinção entre crédito tributário e débito do Fisco	95
4.2	Distinção entre pagamento, restituição e compensação ...	97
4.3	Formas de extinção do crédito tributário e do débito do Fisco	98
5	Crédito tributário	101
5.1	O sentido da expressão <i>ato administrativo</i>	101
5.2	Elementos do <i>ato-fato</i> administrativo e do <i>ato-norma</i> administrativo	104
5.2.1	Elementos do ato-fato administrativo	104
5.2.2	Elementos do ato-norma administrativo	106
5.3	Lançamento tributário	107
5.3.1	Lançamento tributário como norma individual e concreta produzida pelo agente fiscal	108
5.3.1.1	O fato-evento, ou fato jurídico tributário	110
5.3.1.2	O fato-conduta, ou relação jurídica tributária....	111
5.3.2	O <i>dever</i> de lançar e a responsabilidade funcional, o <i>poder</i> de lançar e a decadência	111
5.4	A classificação tripartite do lançamento tributário.....	113
5.4.1	As classificações no direito.....	114
5.4.2	Nova proposta de classificação jurídica das modalidades de constituição do crédito tributário	116
5.4.2.1	Constituição do crédito realizada pelo contribuinte	117
5.4.2.2	Constituição do crédito realizada pela autoridade fiscal	118

5.5	Revisão do ato-norma de lançamento	119
5.6	A anulação por <i>vício formal</i>	120
5.6.1	Uma proposta de distinção entre nulidade e anulação do lançamento.....	121
5.6.1.1	O procedimento de invalidação do ato-norma de lançamento tributário	126
5.6.1.2	O ato-norma administrativo de anulação.....	127
5.7	Formas de constituição do crédito tributário	128
6	Débito do Fisco.....	129
6.1	O reconhecimento jurídico do débito do Fisco.....	129
6.2	Constituição do <i>débito do Fisco</i>	131
6.2.1	Hipóteses de constituição do débito do Fisco por parte da Administração e do Poder Judiciário	132
6.2.2	Hipóteses de constituição do débito do Fisco por parte do contribuinte	133
7	Decadência e prescrição no fluxo da causalidade jurídica.....	135
7.1	Limites à produção de normas individuais e concretas ..	135
7.2	Direito público e direito privado	136
7.2.1	Distinção entre decadência e prescrição no direito privado	137
7.2.2	Questão terminológica sobre a decadência: o direito cai, não decai.....	140
7.2.3	A limitação do conceito de <i>instituto</i> no direito privado... ..	141
7.3	O fluxo de causalidade jurídica no direito tributário	144
7.4	Normas jurídicas, ponto de articulação entre texto legal e intérprete.. ..	146
7.4.1	Decadência e prescrição como normas gerais e abstratas ..	147
7.4.2	Decadência e prescrição como normas individuais e concretas	147
7.4.3	O evento, o fato decadencial ou prescricional e a relação jurídica extintiva	148
7.5	A interrupção e a suspensão dos prazos	149

7.6	Regra geral sobre a aplicabilidade de lei.....	151
8	Decadência do direito do Fisco.....	153
8.1	Critérios para composição das normas jurídicas da decadência do direito do Fisco.....	153
8.1.1	Primeiro critério: previsão ou não previsão de pagamento antecipado	154
8.1.2	Segundo critério: ocorrência ou não ocorrência do pagamento antecipado.....	154
8.1.3	Terceiro critério: ocorrência ou não ocorrência de dolo, fraude ou simulação	155
8.1.4	Quarto critério: ocorrência ou não ocorrência da notificação de medida preparatória.....	156
8.1.5	Quinto critério: ocorrência da anulação de lançamento anterior.....	156
8.2	Seis regras que regulam a decadência do direito do Fisco	156
8.2.1	Regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado	157
8.2.2	Regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação.....	158
8.2.3	Regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado	158
8.2.4	Regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito e notificação	159
8.2.5	Regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior.....	161
8.2.6	Regra da decadência do direito de crédito do Fisco.....	162
8.3	Outros casos pertinentes à decadência do direito do Fisco...	164
8.3.1A	“interrupção” da decadência	164
8.3.2A	decadência do direito de o Fisco efetuar a homologação expressa	167
8.3.3A	decadência do direito de o Fisco efetuar revisão de lançamento anterior	169

8.3.4O efeito da suspensão da exigibilidade do crédito sobre os prazos decadenciais	169
8.3.5A tese do STJ dos dez anos do direito de o Fisco lançar .	170
8.3.5.1 O Acórdão e os argumentos do STJ	172
8.3.5.2 Primeira refutação da tese de dez anos: a impossibilidade de tratar o verbo modalizador <i>poder</i> como objeto de conduta.....	175
8.3.5.3 Segunda refutação da tese de dez anos: a recursividade gerada pelo uso indevido do verbo modalizador <i>poder</i> como objeto de conduta.....	178
8.3.5.4 Terceira refutação da tese de dez anos: a inaplicabilidade do Art. 150 § 4º	181
8.4 Formas jurídicas de constituição do crédito tributário refratárias às regras de decadência do direito do Fisco	184
8.4.1Crédito constituído pelo particular.....	184
8.4.2Crédito constituído pela via judicial	185
8.4.2.1 A decisão declaratória como artificialidade do direito para produzir certeza a partir da incerteza	187
8.4.2.2 A sub-rogação da competência para aplicar o direito tributário material	189
8.4.2.3 A decadência do direito de o Fisco lançar não alcança o crédito formado judicialmente	191
8.5 Quadro sinóptico da decadência do direito do Fisco	193
9 Prescrição do direito do Fisco.....	195
9.1 O fluxo da causalidade jurídica	195
9.2 Constituição definitiva do crédito tributário.....	197
9.3 O fato jurídico da prescrição e seu termo inicial	200
9.4 Critérios para composição das regras jurídicas da prescrição do direito do Fisco	203
9.4.1Primeiro critério: ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito pelo contribuinte sem pagamento antecipado	204

9.4.2	Segundo critério: ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito mediante lançamento	204
9.4.3	Terceiro critério: ocorrência ou não ocorrência da suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário	205
9.4.4	Quarto critério: ocorrência ou não ocorrência de reinício do prazo de prescrição anterior	205
9.5	Seis regras que disciplinam a prescrição do direito do Fisco	206
9.5.1	Regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte	207
9.5.2	Regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade	208
9.5.3	Regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento	208
9.5.4	Regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento e com suspensão da exigibilidade	209
9.5.5	Regra de reinício do prazo de prescrição do direito do fisco	209
9.5.6	Regra da prescrição do direito do Fisco ao crédito	210
9.6	Outros casos pertinentes à prescrição do direito do Fisco	210
9.6.1	Efeitos da suspensão da exigibilidade e prescrição após o vencimento do prazo para pagamento.....	211
9.6.2	O <i>dies ad quem</i> e o <i>dies ad quo</i> do prazo de prescrição do direito do Fisco e o § 2º do Art. 8º da LEF	211
9.6.3	A hipótese de suspensão do prazo prescricional do Art. 2º, § 3º da LEF	215
9.6.4	A suspensão da execução fiscal e o Art. 40 da LEF	216
9.6.4.1	O Art. 40 da LEF não pode tratar de prescrição	217
9.6.4.2	O Art. 40 da LEF é preceito de direito processual civil	217
9.6.5	Prescrição intercorrente no direito positivo	219
9.6.5.1	Inexistência da prescrição intercorrente no processo administrativo	220

9.6.5.2	Inexistência da prescrição intercorrente no processo executivo.....	220
9.6.6	Direito ao débito do Fisco no caso de pagamento de crédito prescrito	222
9.6.7	Prescrição da execução fiscal em relação ao sócio responsável	223
9.6.8	Execução fiscal dos créditos constituídos pelo contribuinte ..	227
9.7	Quadro sinóptico da prescrição do direito do Fisco	230
	Regras de prescrição do direito do Fisco	230
10	Decadência e prescrição do direito do contribuinte	233
10.1	Decadência e prescrição como formas extintivas do direito do contribuinte	233
10.2	A data da extinção do crédito tributário	233
10.3	Critérios para composição das regras da decadência e prescrição do direito do contribuinte	235
10.3.1	Primeiro critério: ocorrência ou não ocorrência de desfazimento de decisão anterior que tenha motivado o pagamento	235
10.3.2	Segundo critério: ocorrência ou não ocorrência de decisão administrativa que denegar a restituição	236
10.4	Duas regras que regulam a decadência do direito do contribuinte	236
10.4.1	Regra geral da decadência do direito do contribuinte	237
10.4.2	Regra da decadência do direito do contribuinte com desfazimento da decisão	237
10.5	Três regras de prescrição do direito do contribuinte	238
10.5.1	Regra geral da prescrição do direito do contribuinte	238
10.5.2	Regra da prescrição do direito do contribuinte com denegação da restituição	238
10.5.3	Regra da prescrição do direito do contribuinte com desfazimento da decisão	239

10.6	Outros casos pertinentes à prescrição e à decadência do direito do contribuinte.....	239
10.6.1	Suspensão e interrupção dos prazos de decadência e de prescrição do direito do contribuinte	240
10.6.2A	interrupção prevista no parágrafo único do Art. 169 do CTN	242
10.6.3A	tese dos dez anos do direito de o contribuinte pleitear a restituição do débito do Fisco	244
10.7	A tese do início do prazo de prescrição com o trânsito em julgado da ADIN	247
10.7.1	Os limites do controle de constitucionalidade	249
10.7.2	Os limites da imprescritibilidade da ADIN.....	252
10.7.3A	impossibilidade da ADIN reabrir o prazo da prescrição ..	253
10.8	Quadro sinóptico da decadência e da prescrição do direito do contribuinte	254
SEGUNDA PARTE		255
INTERSECÇÃO ENTRE TEORIA E PRÁTICA:.....		255
11	A LC 118: decadência do direito do contribuinte e desafios da legalidade.....	257
11.1.	Desafios da interpretação III, “a missão final”: a tese dos 10 anos continua!?	257
11.2.	Desafios da interpretação II, “uma reflexão exemplar”: a escravidão continua!	258
11.3.	Desafios da interpretação I, “o início do caos”: a origem da tese dos 10 anos	259
11.4.	Ruptura da legalidade: a sede de fazer justiça!.....	260
11.5.	Restaurando a legalidade: <i>dura lex, lex sed</i>	261
11.6.	Concluindo: legalidade e as decisões judiciais.....	262
12	Nova jurisprudência sobre a inconstitucionalidade da Lei 8212, Decadência, DCTF e formalização do direito ao crédito tributário .	265
12.1.	Entre o “mastro” da lei e o doce canto das sereias: a justiça!	265

12.2. Problema-objeto de análise	266
12.2.1.O problema da liquidez e certeza dos débitos declarados em DCTF para efeito de execução fiscal	267
12.2.2.O problema dos efeitos do controle de constitucionalidade sobre o prazo decadencial previsto no artigo 45, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991 (“Lei 8.212/91”)	268
12. 3.Entre dois direitos: o direito das regras e o direito dos princípios	268
12.3.1.Relação entre princípios e regras: entendendo a “vinculação” do ato de lançamento.....	269
12.3.2.Levando as regras a sério: o sentido de “ato administrativo vinculado”	271
12.3.3.Regras e suas virtudes silenciosas: segurança jurídica, igualdade e afastamento da discricionariedade	272
12.4. Segurança jurídica <i>versus</i> legalidade no plano abstrato: a presunção de validade e o problema da invalidação dos artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91	274
12.4.1. Procedência legal do controle de constitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91.....	274
12.4.2.Em matéria de decadência e prescrição, o princípio da legalidade subjugava-se ao primado da segurança jurídica	277
12.5. Segurança jurídica <i>versus</i> legalidade no plano concreto: a formalização do crédito em DCTF e o dever vinculado de constituir o crédito tributário	279
12.5.1.Conceito de “direito líquido e certo”	279
12.5.2.Forma de alteração da DCTF e o dever de lançar de ofício	280
12.6. Conclusão: desafios do direito e da legalidade.....	284
13 Direito Tributário e História, Construindo o Objeto Empírico da Pesquisa no Direito: Projeto de alteração do Código Tributário Nacional.....	287
13.1. Da Teoria à Prática: das Fontes Históricas do Direito à Proposta Institucional de Atualização do Código Tributário Nacional...	287

13.2. Reconstrução histórica do passado jurídico, orientando o futuro de uma proposta de atualização do CTN.....	290
13.3. O presente revistando a História: orientando o caminho para novas mudanças	291
13.4. Entre os problemas de lacunas de imprecisão dos Artigos 173 e 150 do CTN e uma proposta de alteração legislativa institucional	294
13.5. Diagnóstico dos problemas dos art. 150 e 173 do Código Tributário Nacional.....	295
13.6. Proposta preliminar de alteração legislativa dos Artigos 150, 156 e 173 do Código Tributário Nacional	296
13.7. Justificativa e motivação da alteração de cada dispositivo...	297
13.8.Conclusões.....	299
CONCLUSÕES	301
BIBLIOGRAFIA	315

APRESENTAÇÃO DA 5ª EDIÇÃO

1. O PROJETO DE PESQUISA “MACROVISÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO” DO NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS DA ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO DA FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS E AGRADECIMENTOS AO CNPQ, À CAPES E AOS PATROCINADORES NEF/FGV

A 5ª edição deste livro tem tom comemorativo. Ocorre após vinte anos da defesa de tese de doutoramento que consagrou este trabalho com a primeira nota 10 (dez) da história da pós-graduação *stricto sensu* de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUCSP), após seis horas de arguição da banca formada por Paulo de Barros Carvalho (Titular PUC e USP), Roque Antônio Carrazza (Titular da PUC), Alcides Jorge Costa (Titular da PUC), Ricardo Lobo Torres (Titular da UERJ) e Lúcia Valle Figueiredo (Titular da PUC).

Além disso, as três teses originalmente exploradas neste livro, modificaram a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ): (i) a tese de dilatar o prazo de cinco para dez anos para o contribuinte pleitear o indébito tributário; (ii) a tese de que o prazo para repetir o indébito, nos casos de ação direta de inconstitucionalidade começa a contar da data da publicação do acórdão do Supremo Tribunal Federal (STF) que determinou a invalidade da lei instituidora do gravame; e (iii) a tese dos cinco mais cinco que outorgava ao Fisco, também no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a possibilidade de contar o prazo combinando o art. 150 com o art. 173 do CTN.

Ilustrando a dimensão que o presente trabalho alcançou e continua inspirando, se verificam citações em diversos Tribunais: no STF, 1 Acórdão e 2 Decisões Monocráticas; no STJ, 4 Acórdãos de Repetitivos, 59 Acórdãos e 2.222 Decisões Monocráticas; no

TRF1º, 130 Decisões Monocráticas e 2 Acórdãos; no TRF2º, 312 Decisões Monocráticas e 1756 Acórdãos; no TRF3º, 224 Acórdãos e 3020 Decisões Monocráticas; no TRF4º, 1612 Acórdãos e 771 Decisões Monocráticas; no TRF5º, 644 Acórdãos; no TJSP, 4248 Acórdãos e 323 Decisões Monocráticas; no TJMG, 15 Decisões Monocráticas e 24 Decisões de 1º e 3º Vice-Presidência; no TJSC, 8 Acórdãos, 141 Decisões Monocráticas e 2 Despachos das Vice-Presidências e no TJMS, 123 Acórdãos.

O esforço de reflexão e atualização desta obra representa o avanço e consolidação da linha de pesquisa MACROVISÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, que surgiu no final de 2013, no âmbito do Núcleo de Estudos Fiscais da ESCOLA DE DIREITO DA FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS (NEF/FGV), fundado em 2009 com o propósito de implementar a agenda “DIREITO & DESENVOLVIMENTO” à pedido do diretor-fundador da Escola, Prof. Ary Oswaldo Mattos Filho e do diretor Prof. Oscar Vilhena Vieira.

O projeto MACROVISÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO foi inspirado pelo Professor Nelson Machado, ex-ministro da Previdência Social e ex-secretário executivo do Ministério da Fazenda, contando com o apoio técnico e acadêmico do Professor Isaías Coelho (ex-secretário adjunto da Receita Federal do Brasil e ex-diretor de Tax do Fundo Monetário Internacional). Nos últimos anos, a discussão acerca da constituição e cobrança do crédito tributário tem se mostrado relevante frente a clara falência do seu modelo. O enorme e desequilibrado contencioso tributário brasileiro revela o quanto são frágeis as relações entre o Fisco e o contribuinte, o que se agrava diante da ausência de regulamentação da norma antielisiva pelo governo e até mesmo de normas gerais de processo administrativo fiscal para todos os entes federativos, merecendo um olhar aprofundado da comunidade jurídica.

Este é o desafio que se propõe o “MACROVISÃO”, que vem buscando ao longo destes anos elucidar as reais dificuldades que o Fisco e o contribuinte encontram no processo administrativo fiscal, na execução fiscal e na compreensão da norma antielisiva. Para tanto, a pesquisa está dividida em quatro frentes: (i) mapeamento dos problemas que players enfrentam; (ii) estudo dos temas no Direito Comparado, (iii) construção de diretrizes para a eventual criação um novo paradigma legal sobre os assuntos estudados e (iv)

apresentação destes resultados para a sociedade, visando que os modelos construídos se tornem parâmetros de criação/reforma da legislação.

Nunca deixarei de reiterar meus agradecimentos aos meus financiadores de pesquisa: primeiro o Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPQ) pela minha bolsa de mestrado na PUCSP entre os anos de 1992 e 1995; e em segundo à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) pela minha bolsa de doutoramento entre os anos de 1996 e 2000.

É... como diz Douglas Noth: as instituições importam!

Além disso, agradeço ao apoio decisivo dos patrocinadores do NEF/FGV DIREITO SP que não só viabilizaram a pesquisa como também contribuíram academicamente durante os seminários do projeto MACROVISÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: (i) Associação e Sindicato dos Auditores-Fiscais Tributários do Município de São Paulo (AAFIT SP); (ii) Barbosa, Müssnich Aragão Advogados (BMA); (iii) Demarest; (iv) Eurico Santi Advogados (v) Fleury, Coimbra & Rhomberg Advogados (FCR Law); (vi) Ferraz de Camargo e Matsunaga Advogados; (v) Gaia, Silva, Gaede & Associados Advogados; (vi) Machado Associados Advogados e Consultores; (vii) Machado, Meyer, Sendacz e Opice Advogados; (vii) Mannrich e Vasconcellos Advogados; (viii) Natura Cosméticos S/A; (xi) Neves & Battendieri Advogados; (x) Salusse, Marangoni, Parente e Jabur Advogados; (xi) Schneider, Pugliese, Sztokfisz, Figueiredo e Carvalho Advogados; (xii) Serur, Camara, Mac Dowell, Meira Lins, Moura e Rabelo Advogados; (xiii) Sindicato dos Auditores Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo (Sinafresp); (xiv) Stocche Forbes Advogados.

2. DIAGNÓSTICO DOS PROBLEMAS RELATIVOS À DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A distinção type-token originalmente concebida por Charles Sanders Peirce, enfatiza a oposição entre a existência física concreta da espécime (token) e a natureza abstrata do type (tipo), ressaltando que não há espécimes sem tipos associados. Esta é a ligação existente entre o arquétipo abstrato e as realizações concretas, verificada na observação e análise empírica em mais de 20 anos desde a

elaboração original desta obra, que demonstram uma série de problemas na legalidade abstrata que acabam por refletir na legalidade concreta.

Os esforços de investigação realizados no “I Fórum de Debates da Delegacia da Receita Federal - DRJ”, que deram frutos ao livro “Decadência no Imposto sobre a Renda” extraíram o seguinte diagnóstico: (i) problemas na sistematização dos artigos 150, § 4º e 173, I, do CTN: coexistência de dois dispositivos legais tratando da extinção do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário e dificuldades quanto à identificação das hipóteses em que seriam aplicáveis a um ou outro caso; (ii) ambiguidade da palavra “lançamento” utilizada no art. 150 do CTN, em contraposição à definição contida no art. 142 do mesmo diploma: ato do particular, homologação expressa ou tácita equivalem a lançamento?; (iii) Ambiguidade da expressão “atividade” do contribuinte (obrigações acessórias - DARF, DCTF, DIPJ –, escrituração fiscal, pagamento etc.), continuada no art. 150 do CTN: as condutas praticadas pelo contribuinte interferem na definição do prazo decadencial ou é a Lei que define a modalidade de lançamento? (iv) indefinição aos requisitos de validade da “atividade” (ver item 3), praticada pelo contribuinte na aplicação do art.150 do CTN: basta a “forma” ou também importa o “conteúdo”? (v) vaguidade do conceito de homologação e de seus efeitos jurídicos. Quais os efeitos jurídicos de uma “homologação expressa” contra legem? Em que consiste a “homologação tácita”? (vi) lacuna legal nos casos de dolo, fraude ou simulação quanto à definição do prazo decadencial. A qualquer tempo? Cinco anos após o conhecimento da prática dolosa, fraudulenta ou simulada? Cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador? (vi) apesar da exceção expressamente prevista no art.150, § 4º do CTN, nos casos de dolo, fraude ou simulação, não é explicitado a forma de superação da homologação tácita e os meios de prova cabíveis. Basta prova? É preciso constituir?; (vii) Indefinição quanto à delimitação do conceito de “exercício” e divergências interpretativas acerca de quando “poderia ser efetuado” o lançamento: o exercício em que o lançamento pode ser efetuado é o ano em que se instala a possibilidade de o Fisco lançar ou o ano em que termina essa possibilidade? (viii) Indefinição quanto à possibilidade de interrupção/suspensão do prazo decadência: como caracterizar a conduta omissiva, em face de impedimentos ju-

rídicos ao lançamento; (ix) Indefinição quanto à integração do parágrafo único do art. 173 na definição do prazo de decadência: apenas antecipa o início do prazo decadencial?

3. PROPOSTAS DE ALTERAÇÃO LEGISLATIVA DO CTN

Buscando solucionar os problemas elucidados pelo diagnóstico acima, elaborou-se a seguinte proposta de alteração do CTN:

Proposta de Lei Complementar N XXX

Altera os artigos 150 e 173, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1996- Código Tributário Nacional.

Art.1º Os artigos seguintes, da Lei n 5.172, de 25 de outubro de 1996 – Código Tributário Nacional – passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art.150

.....
.....

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória de ulterior verificação por parte da autoridade administrativa.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I- da data de ocorrência do fato gerador;

II- da data da notificação do sujeito passivo da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, desde que formalizada no prazo previsto no inciso I”

Art. 2º Fica revogado o dispositivo no § 4º do art. 150 e o disposto no parágrafo único do art. 173.

4. JUSTIFICATIVAS PARA A ALTERAÇÃO LEGISLATIVA PROPOSTA

Alteração do art.150, § 1º

Elimina discussões acerca da necessidade e do conteúdo da homologação expressa que deveria ser dada pelo Fisco ao ato do contribuinte. Supre a lacuna da homologação tácita deixada pela exclusão do § 4º do art. 150, legitimando o pagamento feito pelo contribuinte.

Revogação do art. 150, § 4º

Supera a dualidade existente na aplicação dos artigos 150, § 4º e 173, I, bem como a vagueza das expressões “homologação tácita” e “se a lei não fixar prazo à homologação” que, geravam discussões complexas. Adicionalmente, resolve-se a discussão quanto à questão de ser ou não a homologação tácita equivalente ao lançamento e afasta-se o problema da inócua discussão sobre o conteúdo do termo “atividade” (obrigações acessórias – declarações – ou principais – pagamento), como sendo relevante na opção pelo prazo deste artigo

Alterações do art. 173, I

Supera da dualidade existente na aplicação dos artigos 150, § 4º e 173, I mediante a definição de termo inicial único e objetivo para a contagem do prazo decadencial: data ocorrência do fato gerador.

Reduzir o prazo decadencial (em decorrência do termo inicial ter sido antecipado para a ocorrência do fato gerador, em detrimento da redação original do art. 173) é irrelevante: as provas sempre no tempo, portanto, o aumento do prazo reduz a capacidade do Fisco constituir o crédito tributário. Objetiva-se aqui a segurança jurídica: termo inicial claro e objetivo.

Com isso, elimina-se a raiz das divergências das teses dos 10 anos que oscilam no Superior Tribunal de Justiça, em razão da supressão do vocábulo “poderia”. Além da eliminação do termo “exercício” em razão de sua imprecisão (anual, semestral, mensal ou trimestral).

Alteração do art. 173, II

Suprimir a redação original do art. 173, II, que permite a reabertura da contagem do prazo decadencial em razão do vício formal, elimina o problema da aplicação desse dispositivo em razão da imprecisão do conceito de vício formal. Além da instituição de prazo decadencial objetivo para a fraude, o dolo e a simulação, mediante constituição jurídica formal desta situação sujeita a termo e pleno controle no processo administrativo, no prazo máximo de 10 anos (5 anos para fiscalizar e formalizar e mais 5 anos para a constituição do crédito).

Revogação do parágrafo único do art. 173

A previsão torna-se desnecessária para a antecipação do prazo (como vinha sendo interpretado pela doutrina), em razão da proposta de unificação (item 1) do termo inicial da contagem do prazo de decadência para 5 anos da data de ocorrência do fato gerador. Suprime a possibilidade de utilizar esse dispositivo como forma de ampliar indefinidamente o prazo decadencial.

São Paulo, 17 de março de 2020.

Eurico Marcos Diniz de Santi

Professor e Coordenador do NEF da FGV
Direito SP e Diretor-fundador do Centro
de Cidadania Fiscal - CCiF

APRESENTAÇÃO DA 4ª EDIÇÃO

Este livro foi pensado e produzido originalmente entre 1995 e 2000, mais exatamente entre o final do meu Mestrado e a defesa de minha Tese de Doutorado, e tinha por objetivo principal enfrentar quatro teses vencedoras no STJ e prevalecentes no STF: (i) a tese de dilatar o prazo de cinco para dez anos para o contribuinte pleitear o indébito tributário; (ii) a tese de que o prazo para repetir o indébito, nos casos de ação direta de inconstitucionalidade (ADIN), começa a contar da data da publicação do acórdão do Supremo Tribunal Federal que determinou a invalidade da lei instituidora do gravame; (iii) a tese dos cinco mais cinco que outorgava ao Fisco, também no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a possibilidade de contar o prazo combinando o Art. 150 com o Art. 173 do CTN e (iv) o confronto sobre a compatibilidade e a validade da Lei 8212, que veiculava prazo de decadência e prescrição de 10 anos para as contribuições previdenciárias.

Esta Tese de Doutorado, orientada pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho, foi defendida no dia 23 de maio de 2000, na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e logrou – após seis horas de arguição, das 8h30 às 14h30, perante Banca Examinadora formada pelos professores Paulo de Barros Carvalho (Titular da PUC e USP), Roque Antônio Carrazza (Titular da PUC), Lúcia Valle Figueiredo (Titular da PUC), Alcides Jorge Costa (Titular da USP) e Ricardo Lobo Torres (Titular da UERJ) – entrar para a história da PUCSP, conquistando a primeira nota dez concedida em defesa de tese (e de mestrado também), nos então quase 30 anos do Programa de Pós-Graduação na subárea de Direito Tributário.

Passaram-se oito anos desta defesa e há mais de 4 anos encontra-se esgotada a 3ª Edição deste livro. É curioso notar como o processo narrativo do direito assimilou as propostas defendidas nessa tese: (i) a tese dos cinco mais cinco foi derrubada pela Lei Complementar nº 118; (ii) a tese da reabertura do prazo no caso de

ADIN foi revista pelo próprio STJ; (iii) a tese dos cinco mais cinco para o Fisco lançar também foi superada pelo STJ e, enfim, (iv) STF e STJ vêm reconhecendo a inconstitucionalidade dos prazos previstos na Lei 8212. Só um narcisismo autista que se leva a sério demais e só por isso seria suspeito, poderia associar os pressupostos da Tese à convergência das hipóteses defendidas em efeitos concretos. A explicação é mais simples e pueril: há em cada uma destas quatro teses uma clara oposição entre as ideias de legalidade/racionalidade *versus* justiça/axiologia. Os Tribunais, por opção e convencimento próprio, vêm, ao seu tempo, privilegiando a primeira: a legalidade, a racionalidade, a segurança jurídica e o Estado de Direito. Esta é a boa nova: o sinal dos tempos aponta para o fortalecimento das instituições no Brasil!

Volto para revisão do livro e percebo – entre o frio abaixo de zero grau e o branco da neve, como na cegueira branca que transcede os olhos da criatividade de Saramago, isolado entre os seminários da *New York University* sobre *Tax Policy* – a proximidade entre os pressupostos da Teoria Analítica aplicada ao Direito e a metodologia do Estudo de Casos, hoje adotada radicalmente na DireitoGV. Dou-me conta que é preciso primeiro ser cego para, só depois, começar a enxergar: não aquilo que todos dizem que veem e endentem, mas aquilo que só cada individualidade em seu pequeno mundo de sensações pode perceber. Vejo a importância desta tese na minha participação na DireitoGV. Percebo agora que só podemos mergulhar e nos perder nos casos com o resguardo seguro de um fio de ariadne, que nos possa trazer ao chão e permitir o reencontro de nossa disciplina no labirinto da interdisciplinaridade. O fato é interdisciplinar, a vida é interdisciplinar, mas o Direito não! Isto, contudo, não nos autoriza a impor o dever ser e ignorar o mundo: a interdisciplinaridade está no fato da realização social do direito. Esta é a grande lição que apreendo na vivência entre estas duas grandes Escolas: a PUCSP e a DireitoGV. A primeira ensinou-me a pensar, filosofar e delimitar meu objeto de estudo; a segunda, jogou-me no mundo e me instigou a pensar o mundo da vida, enfrentar a realidade dos jornais, da Economia, as artimanhas da Política, a riqueza da História: é... um homem para nascer tem de “destruir” um mundo, antes o seu mundo, para depois enfrentar o outro mundo.

Creio que sou produto desse encontro feliz de Escolas, entre pensamento e ação, entre teoria e prática: contrapostos que ofertam

a possibilidade criativa de se libertar da ilusão da realidade, reconstruindo o real, ao mesmo tempo que, agora conscientemente, dele fazemos parte. É estar no mundo, sem ser do mundo. O resultado dessa sorte de incidências foi receber, com todos meus parceiros de estrada, a distinção do 1º lugar do Prêmio Jabuti, na categoria de melhor livro de direito de 2008, concedido pela Câmara Brasileira do Livro ao “Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico”, editado também pela Saraiva.

Esta 4ª Edição, afora pequenas correções e atualizações da legislação de praxe, foi ampliada com uma segunda parte, justamente influenciada por essa provocação que denominei: “intersecção entre teoria e prática”. Nela trago o resultado de pesquisas empíricas que venho desenvolvendo junto à DireitoGV e com a colaboração da Secretaria da Receita Federal que abrem não só novas perspectivas para reflexão, mas para alterações legislativas simples que podem melhorar a qualidade institucional da prática tributária: é... do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico.

Homenageando esse sincretismo de Escolas que informam e apoiam minha ação pública e produção acadêmica, agradeço, uma vez mais, aos mestres que guiaram minha formação analítica: Paulo de Barros Carvalho, Lourival Vilanova e todos os amigos da Escola Analítica entre Buenos Aires, Barcelona e o mundo, nos exemplos de Ricardo Guibourg, Daniel Mendonça e Pablo Navarro. Agradeço à DireitoGV, que criou as condições para esta viagem de estudos e reflexão na NYU, propiciando-me o encontro com o isolamento do inverno nova-iorquino e pelo incentivo em transcender toda essa reflexão na prática da formulação de políticas públicas: obrigado! Professores Ary Osvaldo, Angarita, Paulo Goldsmith (nossos diretores), Emerson, nosso Coordenador Executivo, José Rodrigo Rodrigues, nosso incansável Coordenador de Publicações e Maria Lúcia de Pádua, nossa Coordenadora e facilitadora desses intercâmbios internacionais.

Que dizer da Saraiva? Foi um orgulho subir ao *podium* com meu amigo e parceiro de fé Luiz Roberto Cúria, doce Diretor de Produção Editorial Jurídico da Saraiva, no calor da iluminada Sala São Paulo, que na minha simplicidade é como se fora o nosso *Metropolitan Opera House*, para receber a pequena, mas inesquecível Estatueta, símbolo desta integração de forças entre razão e sensibilidade. Obrigado Manuella e Lígia, pelo incentivo na produção de

mais este livro. Obrigado a Van Rahal e à Carolina Guizeline, pela inestimável colaboração na pesquisa empírica, no último capítulo, sobre a jurisprudência do nosso prestigioso Conselho de Contribuintes.

Obrigado a todos meus amigos, professores, alunos e leitores!

Obrigado!

Eurico Marcos Diniz de Santi

New York City, 31 de Janeiro de 2009

Inverno, lá fora – 8º Centígrados

Faz frio, mas não aqui!

APRESENTAÇÃO DA 2ª EDIÇÃO

Esgotada, em menos de um ano, a primeira edição deste livro, apresento agora a obrigação 2ª edição, revisada e atualizada. Atento à jurisprudência e à doutrina sobre o tema, estou coletando material para incluir na próxima edição o capítulo “Intersecção entre Teoria e a Prática, entre a Ciência e a Experiência (Uma homenagem ao Prof. Lourival Vilanova)”, em que pretendo, usufruindo do poder da teoria analítica, aplicada ao direito, equacionar, pontualmente, todos os assuntos práticos controvertidos sobre a decadência e a prescrição no direito tributário. Neste sentido, agradeço a todos que já colaboram, enviando-me problemas práticos e atuais. E conclamo àqueles que tenham qualquer indagação sobre o tema que dividam comigo, enviando o problema ou a questão para meu e-mail: eurico.santi@fgv.br. Prometo que não ficarão sem resposta. Enfim, quero deixar registrados meus agradecimentos a Lilian Hengleng, cuja colaboração foi essencial para possibilitar o oferecimento desta 2ª edição, neste tempo.

São Paulo, 7 de setembro de 2001

Eurico Marcos Diniz de Santi

PREFÁCIO

A desconstrução da verdade objetiva e a correspondente tomada de consciência dos limites intrínsecos do ser humano, com a subsequente ruína do modelo científico representado por métodos aplicáveis aos múltiplos setores da experiência física e social, indica a assunção do movimento que se tornou conhecido por “giro linguístico”, plantado no princípio da autorreferencialidade da linguagem. É a retórica, não como singelo domínio de técnicas de persuasão, mas, fundamentalmente, como o modelo filosófico adequado para a compreensão do mundo. Têm-se como não mais existente aquele espaço excessivamente privilegiado da racionalidade, apoiando nos auspiciosos resultados colhidos pela ciência, tão enaltecido e reverenciado nos tempos do Iluminismo.

O abandono puro e simples da matriz convencional de recorte cartesiano poderia resvalar para um relativismo exacerbado, representando o perigo de nos movermos em direção ao anarquismo metodológico, sem perspectivas austeras para o projeto científico. Nada obstante, a Filosofia das Ciências continua sua trajetória, cogitando de recursos compatíveis com a produção de paradigmas novos, nos quais se estabeleçam conhecimentos rigorosos, desvencilhados do referencial implacável da “verdade absoluta”, mas habilitados a manter de pé o prestígio do discurso científico nos domínios do saber.

É possível estruturar sistemas de objetivações que satisfaçam aos anseios do espírito, preservando a incomensurabilidade das teorias. Em outras palavras, firmado o pressuposto da indeterminabilidade da “verdade última”, já que não consta haver tribunal credenciado para enunciá-la, isso não impediria a elaboração de um discurso preciso, consistente, dotado de força preditiva, porém com assomos de simplicidade, unificando fenômenos que pareciam desconexos à compreensão daqueles que partissem do chamado “conhecimento vulgar”.

Pondere-se: ultrapassar o modelo que trabalha com a “verdade absoluta”, no âmbito da linguagem empregada em função descritiva, não significa prescindir dos valores “verdadeiro/falso”. Obviamente, quem transmite uma notícia, uma informação, o faz “em nome da verdade”, sem o que não teria sentido a proposição expedida a título de mensagem. Tal reconhecimento, contudo, não tolhe as livres especulações de nossa mente a respeito do valor metafísico “verdade”. Há portanto, duas dimensões operativas: (i) uma, de caráter eminentemente lógico, que advém da necessidade ínsita ao ser humano de lidar com a “verdade” e com a “falsidade” das proposições; e (ii) outra, de índole ontológica, a concepção de “verdade” como valor filosófico.

Muito bem. A proposta do Autor aproxima-se do tema escolhido para circunscrever o perfil normativo das figuras de decadência e da prescrição no direito tributário brasileiro, movimentando-se dentro de novo paradigma cognoscente, enquanto corpo de linguagem montado para fins descritos.

Se todo objeto cultural há de ser interpretado e, por isso, “compreendido” pelo sujeito do conhecimento, a leitura que faço do livro de Eurico Marcos Diniz de Santi leva-me a identificar, nele, a presença de fecundo esforço de construção. À maneira do “construtivismo social”, calcado numa ontologia relativista, mas com acento subjetivo em termos epistemológicos, e instrumentalizado por metodologia bem definida, o jovem doutor empreende os torneios de seu discurso, organizando sistema expositivo que pretende ser claro e determinado, ao isolar as entidades sógnicas do direito posto, para submetê-las aos padrões disponíveis do projeto semiótico, vale dizer, aprimorando os vínculos da sintaxe; especulando as possibilidades semânticas; e verificado as oscilações que o plano pragmático sugere.

Com efeito, ao observar mais de perto o esquema do livro, vê-se que o estilo de análise potencializa seus resultados, fazendo crescer o rendimento do trabalho. No seu itinerário, o Autor sai amarrando as definições dos conceitos, para imprimir consistência ao raciocínio exposto. Ora, não seria preciso assinalar que o produto do pensamento, dessa forma estruturado, emerge fortalecido, pronto para ser submetido ao teste de coerência, pressuposto inafastável do convencimento intelectual. Aliás, o método empregado, a que chamamos de “construtivismo”, marcado pelas adaptações que trato ló-

gica suscita, vem sendo insistentemente desenvolvido mediante leituras em grupo a que Eurico se entregou, de corpo e alma, há aproximadamente oito anos de incansável dedicação. Desde a obra de Lourival Vilanova, no subsolo intelectual de toadas as cogitações, até as mais eminentes expressões do pensamento pós-moderno, o catálogo de estudos que o Autor desenvolveu veio adquirindo respeitável abrangência, a ponto de permitir-lhe transitar, com desenvoltura, entre as mais retomadas doutrinas.

Não posso, também, deixar de advertir: o livro que leitor tem em mãos é obra pensada, refletida, com asserções distribuídas em sequência organizada, facilitando o acesso do plano da expressão ao do conteúdo, este sempre mutável e inexaurível. Assim, uma vez dominado o *modus* de articulação manifestado de forma expressa, a leitura do texto fica impregnada de previsibilidade que anima e tranqüiliza o destinatário da mensagem. Aquilo que parecia pairar nas alturas das elaborações cerebrinas, precipita-se, agilmente, sobre o terreno empírico da aplicação do direito, abrindo espaço para novas equações decisórias e imprimindo amplitude ao quadro das opções exegéticas do intérprete.

Por paradoxal que possa parecer, é nesse instante que salta à evidência a praticidade da obra, porquanto as construções teóricas, que poderiam perder-se numa atividade intelectual meramente lúdica, passam a iluminar a compreensão de situações concretas do mundo real-social, facilitando, sobremaneira, o encaminhamento possível das soluções jurídicas que se multiplicam na experiência dos órgãos judiciários e administrativos. Trata-se, efetivamente, de contribuição valiosa, porque as situações corriqueiras do nosso dia a dia, atinentes ao objeto de estudo proposto, tornam-se de entendimento acessível pela projeção de feixes proposicionados bem urdidos, orientando condutas racionalmente justificadas.

Por outro lado, nunca é demais lembrar que escrever “pensando”, mediante corpo de asserções fundadas em premissas explícitas, dista de ser um trabalho fácil. Pelo contrário, é acontecimento inusual, sobretudo em face da doutrina dominante, com seu viés de tradição meramente expositiva, fincada em argumentos de autoridade, como garantia, quase que exclusiva, da procedência dos enunciados.

Além do mais, Eurico se põe, claramente, no produto de seu trabalho. Em cada linha, desponta o Autor com sua abertura de espírito, seu talento, seu incontido estilo analítico, suas leituras, suas

meditações, enfim, seu particularíssimo modo de ser. Como já ocorrera no livro de estreia, o produto do trabalho denuncia a presença de quem o fez, com toda força de uma integração extremamente desejável.

A sustentação oral da tese foi auspiciosa, discorrendo, o então mestre em Direito que postulava o título de doutor, de maneira fluente e descontraída, como quem tranquilamente expusesse a seus colegas assunto familiar a todos. E a nota máxima (dez) refletiu de modo expressivo tudo que possa relatar o propósito do evento.

Quero assinalar, ainda, que é difícil falar de quem está tão próximo, mantendo significativo vínculo de amizade, e, sobretudo, com quem sustento imensa afinidade intelectual. Tais notas contribuem para distorcer uma avaliação mais crítica e severa. Penso, todavia, que o tempo, na sua progressão implacável, confirmará a qualidades positivas captadas pelo meu espírito.

No mais, somente a compreensão do texto, mediante leituras atentas, poderá comprovar aquilo para o que a intuição insistentemente aponta: a teoria oferecida por Eurico Marcos Diniz de Santi, deslizando de modo suave sobre o árido eixo temático da decadência e da prescrição no direito tributário brasileiro, vem trazer impulso firme ao trato científico e prático dessas ocorrências em que o intervalo temporal cumpre função decisiva. Quando começa a refletir nas manobras do legislador ao tecer as relações que envolvem o tempo, para dizer de seu papel e de seus limites, a dinâmica do funcionamento daqueles institutos, tão controvertidos, adquirem sistematização e o jurista pode perceber o sentido de certas construções legislativas que, mesmo reconhecendo a procedência de direitos, não hesitam em ordenar-lhes a extinção.

Eis a dogmática do Direito Tributário, novamente, com um trabalho denso, acrescentando de maneira incisiva os estudos da Teoria Geral do Direito.

São Paulo, 7 de setembro de 2000

Paulo de Barros Carvalho
Titular de Direito Tributário da PUC/SP
e da USP. Advogado

INTRODUÇÃO

Imaginemos uma caverna onde prisioneiros estão imobilizados diante de uma parede em que são projetadas sombras de marionetes e estatuetas conduzidas e manipuladas por homens livres, tal qual cinema rudimentar em tela de pedra. Essas projeções são o mundo objetivo dos prisioneiros da caverna. Imaginemos ainda que um dos prisioneiros escape: os músculos atrofiados e a visão ofuscada pela luz do sol não colaboram na descoberta do novo mundo; a prática, o costume e a tradição seduzem-no a retornar à situação anterior, mas algo mais forte faz que enfrente cegueira e dor, superando os obstáculos que o separam do mundo de homens livres.

A alegoria da caverna, de PLATÃO¹, mostra que as percepções sensoriais são formas imperfeitas do conhecimento, em relação à verdade plena da “realidade”. Que é a caverna? O mundo em que vivemos e no qual percebemos os textos do direito. Que são as estatuetas e as marionetes? Os suportes físicos dos textos normativos. Que é a tela onde se projetam as sombras? A prática jurídica, as condutas, os fatos e também os atos de aplicação do direito. Quem é o prisioneiro que se liberta e sai da caverna? O jurista que interpreta os textos do direito. Que é a luz exterior do sol? A verdade construída metodologicamente no discurso da Ciência do Direito. Que é o mundo exterior? O mundo das ideias, que para o direito corresponde ao altiplano das normas jurídicas. Quem são os homens livres que manipulam as estatuetas e as marionetes? São as autoridades que aplicam o direito, manipulando os textos do direito para produzir a prática jurídica.

Qual é o instrumento que liberta o jurista de seus grilhões e das imagens elaboradas por esses homens livres? A Teoria Geral do Direito, a Lógica, a Epistemologia do Direito, a Semiótica Geral, a Semântica, a Linguística, a Axiologia, a História, a Sociologia que nos permitem compreender o processo de geração do sentido que

1 Livro VII da *República* p. 317-62.

surge a partir do texto normativo². Por que os demais prisioneiros não buscam esse caminho? Porque imaginam que o mundo sensível, e a prática que nele se encontra, é o único e verdadeiro mundo real.

Ocorre que o direito não é o mundo real, se o fosse já não seria mais direito, seria a realidade. Mas o apego à prática, ao costume, à tradição, ao argumento de autoridade, em suma, àquilo que WARAT³ chamou de senso comum teórico dos juristas, designando as “condições implícitas de produção, circulação e consumo das verdades nas diferentes práticas de enunciação e escritura do direito”, muitas vezes nos afastam da própria realidade do direito.

A realização concreta do senso comum teórico dos juristas é o que podemos chamar de *prática jurídica standardizada*. Nela se canonizam fragmentos de teorias vagamente identificáveis e co-ângulos de sentido surgidos de discursos jurídicos isolados, formando certas imagens e crenças que preservam os segredos que escondem as verdades. A prática jurídica funciona como uma teoria indutiva, que parte de casos concretos e particulares, formulando proposições abstratas e universais. Impõe-se com a retórica do que acontece, dos fatos que ocorrem na Administração Pública e nos tribunais.

Não pretendemos neste trabalho negar esse “direito aplicado” nem a prática que o induz. Muito pelo contrário, o contato com a jurisprudência, a doutrina e a tradição jurídica foram essenciais na elaboração das proposições descritivas aqui defendidas. No entanto, como buscamos valorizar o texto normativo, tomamos distância metódica dos conceitos e da autoridade da doutrina secular advinda do direito civil que não estavam em consonância com o direito posto.

2 A intersubjetividade (a percepção comum que os prisioneiros têm no interior da caverna) permite o conhecimento sensível da literalidade do direito. As normas jurídicas, construídas a partir dos textos, encontram-se no mundo das ideias (fora da caverna), mas juridicizam eventos perceptíveis (no interior da caverna) que são subjetivados pelo aplicador do direito (fora da caverna) e objetivados juridicamente como antecedentes de normas individuais e concretas (dentro da caverna). A *obrigação tributária* (fora da caverna) transforma-se em *crédito tributário* (dentro da caverna), mediante o ato de *lançamento* (dentro da caverna), que se objetiva por meio dos veículos introdutórios de normas jurídicas.

3 WARAT, Luiz Alberto. *Introdução geral ao direito*. vol. I. Porto Alegre: Fabris, 1984, p. 13.

Nosso objetivo foi tentar sistematizar um plexo normativo para os casos de decadência e prescrição relativos ao direito tributário, visando a contribuir para a solução de problemas postos na jurisprudência dos tribunais, principalmente do STJ.

Trata-se de um conjunto de dezessete regras, dentre as quais seis se aplicam à *decadência do direito do Fisco*; outras seis, à *prescrição do direito do Fisco*; duas, à *decadência do direito do contribuinte*, e três, à *prescrição do direito do contribuinte*. Estão inseridas naquilo que LOURIVAL VILANOVA chama de fluxo da causalidade jurídica, atuando sobre as fontes de produção de outras normas individuais e concretas, rompendo o processo de positivação do direito e garantindo a estabilização de suas relações e a segurança jurídica.

Aplicadas em zonas de divergência doutrinária, mostraram-se extremamente úteis para o equacionamento de vários problemas teóricos e práticos como a questão da interrupção da decadência, a prescrição intercorrente, os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito sobre a decadência e a prescrição, bem como a questão das teses ampliadoras dos prazos de decadência e prescrição defendidas pelo STJ.

Identificamos nas hipóteses das normas gerais e abstratas os critérios para determinar o *dies a quo* e a duração dos prazos decadencial e prescricional, considerando eventuais interrupções e suspensões. Nos consequentes normativos dessas mesmas normas gerais, identificamos a previsão abstrata da extinção desses direitos. No plano das normas individuais e concretas, por influência das mais recentes investigações de PAULO DE BARROS CARVALHO, consideramos o tempo como fato jurídico enquanto articulação linguística do decurso temporal de prazo qualificado pela conduta omissiva do sujeito titular do direito, compondo o lugar sintático de antecedente, e a relação jurídica extintiva no papel sintático de consequente normativo.

Como as demais regras jurídicas, as regras de decadência e prescrição só produzem efeitos depois de aplicadas, pois o fluxo do tempo não opera sozinho a eficácia de extinguir direitos. É preciso ato humano de aplicação do direito que objetive fatos extintivos e seus efeitos nas respectivas normas individuais e concretas de decadência e prescrição.

Na intrincada relação entre direito e tempo, irradia-se uma tensão constante entre idealidade e realidade, espelhada, por exemplo, pelo confronto entre o princípio da legalidade e o princípio da segurança jurídica. Como sobreprincípio ordenador e garantidor das relações jurídicas intersubjetivas, a segurança jurídica impõe-se à legalidade, pois, sem o respeito aos efeitos jurídicos do tempo que se percutem no presente e se consolidam no passado jurídico, não há segurança jurídica nem legalidade.

Além disso, a legalidade não pode impor-se como um ideal sem limites. Não se pode desvelar o verdadeiro sentido da lei, porque ainda que seja lei, a lei é antes palavra, que para fazer sentido tem de passar pelo presente do tempo. A legalidade só “é” em função do tempo: um tempo significa uma legalidade; outro tempo pode significar outra legalidade.

O tempo consome os fatos e o direito que deles advém. No tempo, a lei ganha sentido, nasce o direito. No tempo morrem os fatos, somem as provas. No tempo, e pelo tempo, o direito extingue o direito: ocorre a decadência e a prescrição.

Cego, tal qual Chronos, o direito, implacável, devora o direito que de sua seiva surge. Decadência e prescrição não são formas de fazer justiça. São formas concretas que o direito encontrou para conviver com esse deus tão poderoso: o tempo.

Delimitação do objeto

Onde houver ordenamento jurídico, haverá sempre a decadência ou a prescrição, formas de extinção do direito. Assim, no direito do Fisco ao crédito e ao lançamento tributário, no direito à repetição do indébito tributário, no direito à compensação, no direito à remissão, no direito à isenção e aos incentivos fiscais, no direito à anistia, no direito aos créditos advindos da translação, no direito às certidões negativas, no direito de impetrar mandado de segurança e outras ações cautelares, no direito a exigir o cumprimento dos deveres instrumentais ou obrigações acessórias, no direito de formalizar o crédito, no direito de o Fisco efetivar a homologação; em suma, no direito ao próprio direito, sempre haverá de se cogitar em prazos de decadência ou prescrição.

Neste trabalho, diante da amplitude do tema, optamos por delimitar o estudo da decadência e da prescrição, metodicamente, a

três destes direitos: (i) o direito de o Fisco praticar o lançamento tributário, (ii) o direito do Fisco ao crédito tributário e (iii) o direito do contribuinte à repetição do indébito tributário. Mais especificamente, procuramos enfocar as recentes decisões do Superior Tribunal de Justiça, que vêm inovando a jurisprudência no que tange à proposta de dilatar o prazo, de cinco para dez anos, para o contribuinte pleitear o indébito tributário, para o Fisco lançar no caso dos tributos sujeitos ao pagamento antecipado, e à proposta de que o prazo para repetir o indébito, nos casos de ação direta de inconstitucionalidade (ADIN), começa a contar da data da publicação do acórdão do Supremo Tribunal Federal, que determinou a invalidade da lei instituidora do gravame.

PRIMEIRA PARTE

DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: TEORIA, NORMAS E CONCEITOS JURÍDICOS

CAPÍTULO

1 Conceitos fundamentais para o estudo da decadência e da prescrição

1.1 Decadência e prescrição são conceitos jurídicos positivos

A dificuldade, sempre presente nas tentativas de distinguir prescrição e decadência, assenta-se muito mais na ausência de humildade cognoscitiva da doutrina do direito em descrevê-las, como categorias jurídico-positivas que são, do que na real complexidade dos fenômenos subjacentes a esses conceitos.

Essa problemática decorre, em parte, do enleio que a doutrina do direito civil faz entre “ciência” e “direito”. A aparente confusão entre prescrição e decadência não é identificada pela doutrina civilista, que exara sua coerência sobre o direito positivo, reconduzindo esses conceitos ao reino de *sua* razão. Mas essa intromissão tem um preço, implica automática transfiguração do direito como objeto: doutrina não é fonte do direito e, quando pretende sê-lo, ao constituí-lo, simplesmente o desconstitui. Assim, o que se verifica no estudo da prescrição e da decadência no direito civil são proposições sem base empírica, mais referenciais criativos do que genuinamente descritivos, que se legitimam simplesmente pela afirmação de que *tempus fugit* e *jus non scurit dormientibus*.

No entanto, decadência e prescrição são, como diz PONTES DE MIRANDA⁴, conceitos jurídicos positivos. Portanto, não podem reduzir-se ou explicar-se por plexos circunstanciais do mundo real e social, como o inexorável fluir do tempo ou a inércia daqueles que não exercem seus direitos (o que, aliás, é também um direito). No fundo, decadência e prescrição são formas extintivas de direitos subjetivos, que se diferenciam pelo caráter desses direitos. Contingências como a interrupção ou não do prazo que as configura

4 MIRANDA, Pontes De. *Tratado de direito privado*. Vol.6. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p.100

ou da legitimidade ou não dos juízos para alegá-las de ofício, são, para esse efeito, juridicamente irrelevantes: “prescrição ou decadência?”, pois, eis aí uma falsa questão.

Ambas são mecanismos do sistema jurídico para absorção de incertezas, limites impostos pelo próprio ordenamento à sua positivação, seja mediante o exercício do próprio direito, decadência, ou o exercício da ação, prescrição.

1.2 O direito e o tempo como fato jurídico

O direito sempre se preocupou com o tempo: pensá-lo significa ocupar-se da fugacidade das condutas, da efemeridade dos fatos e da inexorabilidade da linguagem que os cristaliza, por meio das provas jurídicas que propiciam o conhecimento e a manipulação dos acontecimentos relevantes para o direito. Há tempo nos suportes físicos do direito. Há tempo na Constituição. E há tempo no exercício das competências previstas na Constituição, fonte material das leis. Também nas hipóteses das normas veiculadas pelas leis, encontramos tempo. E podemos pensar também em tempo no consequente normativo. Tempo há, também, nos eventos jurídicos descritos por essas hipóteses normativas: início, duração e termo. Atos administrativos e sentenças recebem, invariavelmente, sua marca. Há tempo, ainda, no conteúdo desses atos normativos que se referem a fatos passados e às normas que juridicizaram esses fatos⁵. O princípio da irretroatividade subordina-se ao tempo: a lei passada juridiciza o fato passado; a lei presente, o fato presente; a lei futura ainda não é vigente, por isso o fato futuro não é juridicizável ainda. Só o fato passado é efetivamente passível de ser absorvido pelo direito. Assim é: o direito projeta-se para o futuro, mas colhe no passado as condutas que juridiciza no presente.

5 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 123. Assim PAULO DE BARROS CARVALHO refere-se a tempo *no* fato, para designar o tempo a que o fato faz referência, o tempo da ocorrência do evento, e tempo *do* fato, para designar o fato que ingressa no sistema do direito mediante uma norma individual e concreta.

Sem passado e sem futuro, o direito não teria sentido. Nem a história, nossa história que foi “construída no esquecimento daquilo que Paul Valéry chamou de as duas maiores invenções da humanidade: o passado e o futuro.”⁶. Calha, nessa reflexão, o argumento de SANTO AGOSTINHO que postula o não ser do tempo: “O passado não tem ser porque não é mais (*iam non est*), o futuro, porque ainda não é (*nodum est*), e o presente porque não permanece.”⁷.

O direito regula o futuro, que ainda não é; com o ato de aplicação, fixa o presente, que não permanece, e, mediante sua linguagem, retém o passado, que não é mais. É o processo de positivação do direito: a dinâmica normativa rege o futuro de acordo com regras gerais e abstratas, que só ganham eficácia pelos atos de aplicação do direito, os quais introduzem normas individuais e concretas com supedâneo em normas vigentes (anteriores) e eventos passados.

Há, ainda, tempo no acontecimento e na duração do fato, sendo que o direito pode, arbitrariamente, destacar como fato jurídico um ou outro (o tempo do acontecimento ou o da duração). Aliás, é este o cerne da controvertida classificação dos fatos geradores em “simples” e “complexos”⁸. Prazos judiciais também são fatos jurídicos. Delineados pela duração ou pelo termo final – 5 dias, 10 dias, 15 dias, 120 dias, 5 anos ou 20 anos – é o direito que traça o arcabouço do fato e define seus efeitos.

1.2.1 A volatilidade dos fatos: as provas e o tempo

Criar norma é aplicar o direito, no sentido de realizar o processo de autorreferencialidade proposto pelo cânone da legalidade. Criar norma é ato-fato de aplicação do direito. Produzir o lançamento tributário (norma) é exercer competência administrativa, é *aplicar* “direito tributário formal”, produzindo “direito tributário material” mediante procedimento específico. É nesse interstício que o sistema jurídico, buscando o fáctico, base de incidência da norma

6 NOVAES, Adauto. *Sobre tempo e história*, In: *Tempo e História*. São Paulo: Cia das Letras, 1996, p. 9.

7 SANTO AGOSTINHO. *Confissões*. São Paulo: Vozes, 1997, p. 281.

8 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo, Saraiva, 1999, p. 160; BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. Dissertação de mestrado. São Paulo: PUC/SP, 1999, p. 89.

jurídica, torna-se cognoscitivamente aberto para a “realidade”. Ou o fato ocorreu ou não ocorreu: quem decide é o próprio direito. Como diz CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, o direito cria suas próprias realidades.

Se o fato ocorre, a norma incide, nasce a obrigação e a autoridade é obrigada a lançar; se não ocorre, a norma tributária não incide, não nasce a obrigação e a autoridade fica impedida de realizar o ato administrativo de lançamento tributário. A discricionariedade e a vinculação são qualificativas do procedimento administrativo, não do ato administrativo produzido. É a ocorrência do motivo do ato que obriga o agente a praticar o lançamento. Pressuposto lógico desse juízo é saber se ocorreu ou não o fato jurídico tributário. E essa decisão altamente complexa, que compete à autoridade, torna-se factível tão-só mediante o recurso técnico das provas.

Prova é a representação, na linguagem do direito, dos eventos ocorridos no mundo real (isto considerando que há um “mundo real”). A prova não é a realidade, é a articulação jurídica dessa realidade. Sem a construção de fatos jurídicos, o direito rompe sua dinâmica funcional, torna-se estático, não se reproduz, não é aplicável: estatela-se sua dialética. No limite da possibilidade da prova, como válvulas de escape, surgem a presunção e a ficção, que suprem a falta de conhecimento dos fatos, permitindo que o aplicador do direito aja como se conhecesse todos os eventos relevantes do caso. Uma e outra são instrumentos normativos auxiliares para determinação da “existência” jurídica dos fatos e, portanto, recursos técnicos viabilizadores do ato de aplicação do direito. Engenhosamente tecidas e desenvolvidas nos processos normativos de aplicação judicial e administrativa, instrumentalizam a realização dos princípios da inexcusabilidade (a autoridade administrativa e judicial devem resolver todos os casos propostos na esfera de sua competência), da justificação (mediante decisões ou sentenças fundamentadas) e da legalidade (com fundamento em norma jurídica válida)⁹.

A administração fiscal cinge-se à estrita legalidade. Sob a óptica da administração, a legalidade implica a obrigação de o agente saber se ocorreu ou não o fato jurídico tributário. A omissão

9 ALCHOURRON, Carlos E. & BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Astrea, 1993, p. 236-7.

configura crime de responsabilidade funcional; o erro no conhecimento, ilegalidade do ato comissivo ou omissivo empreendido pelo agente administrativo e, conseqüentemente, invalidabilidade do ato administrativo.

Presunção é forma de conhecimento indutivo que se constitui na experiência colateral do sujeito com o mundo em torno de si. E não se conhece nada fora do cerco da linguagem¹⁰. Diz PEIRCE¹¹: “a linguagem é a única e grande forma de ligação entre o exterior e o interior, entre o mundo lá fora e o que se passa dentro desse mundo interior que nós egoisticamente chamamos de nosso”.

As presunções legais, classificadas secularmente pela doutrina como relativas ou absolutas¹², atuam no plano do direito substantivo, redefinindo e estipulando novos matizes de significado para as palavras utilizadas no discurso normativo. No ato-fato de lançamento tributário, ato de aplicação do direito, são imprescindíveis as presunções relativas, que juridicizam as provas indiretas, invertem o ônus da prova e outorgam sentido ao silêncio no bojo do processo de autogênese normativa.

A prova em direito é um signo que representa o fato que se quer provar para um intérprete. Está composta a tríade: (i) fato, (ii) prova do fato e (iii) intérprete da prova. O *fato* acontece e consome-se no tempo-histórico e no espaço-social, causando a prova (o assassinio causa o cadáver). A *prova* retém o fato, decorre do fato, representa o fato *parcialmente* e pode até mesmo representá-lo falsamente; por isso mesmo é signo. Representar significa afetar uma mente com a ideia do fato mediante a prova. O *intérprete da prova* é o ser cognoscente que sofre o efeito produzido pela prova, formando em sua mente o juízo ou conceito sobre o fato, termo essencial no processo de subsunção à norma, tal qual ensina KARL ENGISH¹³. É o juízo do juiz que há de ser enunciado no *fundamento* da

10 *Passim* LOURIVAL VILANOVA.

11 SANTAELLA, Lúcia. *Teoria da percepção: uma teoria semiótica*. São Paulo: Experimento, 1993, p. 30.

12 As ficções são presunções absolutas. É um sem sentido diferenciar, no direito, ficção de outras formas de verdade. Toda verdade no direito é uma ficção jurídica. O direito reconstrói a verdade através de sua forma de conhecimento que é a prova.

13 ENGISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Tradução de João Baptista Machado. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1983, p.95. “Somente um igual

sentença. É o juízo do fiscal da fazenda que há de ser enunciado na *motivação* do ato administrativo de lançamento tributário. O direito não incide sobre fatos, incide sobre a prova dos fatos, ou dizendo de outra forma: fato jurídico é fato juridicamente provado.

Chamamos *prova direta* ao signo que representa o fato F' , e de *prova indireta* ao signo que representa um fato F'' , que é índice (signo) do fato F' . Ou seja, a prova indireta de F' consiste na prova direta de F'' , que é índice de F' , estabelecendo relação de causa e efeito¹⁴ entre os dois fatos. A função das presunções relativas é estipular o vínculo indicial entre F' e F'' , de forma a se aceitar a prova de F'' como juridicamente suficiente para se concluir sobre a ocorrência de F' . Com isso, inverte-se o ônus da prova como expediente de outorga de sentido ao silêncio, dinamizando o processo contraditório.

O fato perde-se no tempo, com a deterioração das provas. Por isso é que o parágrafo único do Art.195 do Código Tributário Nacional determina que os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal, e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados, sejam conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações que neles se refiram¹⁵.

O tempo consome os fatos e o direito que deles advém. No tempo nascem os fatos, no tempo nasce o direito, no tempo morrem os fatos, pelo tempo o direito extingue o direito. Tal qual Chronos (Saturno), o direito, implacável, devora o direito que de sua seiva surge. Decadência e prescrição são formas que o direito encontrou para conviver com esse deus tão poderoso: o tempo.

pode ser subsumido a outro igual. A um conceito somente pode ser subsumido um conceito. (...) a subsunção de um caso a um conceito jurídico representa uma relação entre conceitos: um facto tem de ser pensado em conceitos, pois que de outra forma – como facto – não é conhecido, ao passo que os conceitos jurídicos, como o seu nome o diz, são sempre pensados na forma conceitual”.

14 PEIRCE, Charles S. *Semiótica*. Tradução de José Teixeira Coelho Neto. São Paulo: Perspectiva, 1990, p. 74.

15 MIRANDA, Pontes De. *Tratado de direito privado*, cit., p.100. Como diz PONTES DE MIRANDA, o “fundamento da prescrição é *proteger o que não é devedor* e pode não ter mais prova da inexistência da dívida; e não proteger o que era devedor e confiou na inexistência da dívida, tal como juridicamente aparecia”.

1.2.2 O silêncio na constituição da “verdade formal”

A realidade é algo que não existe para o direito, que constrói sua verdade sobre os fatos para efeito de realizar seu processo de autorreprodução. No direito toda verdade é formal. A *verdade material* é tão-apenas um princípio, um diretivo à conduta da autoidade, que orienta o ato de aplicação do direito.

A utilização técnica do silêncio pelo direito faz parte de uma propriedade do comportamento que dificilmente poderia ser mais básica: o comportamento não tem oposto. Como diz PAUL WATZLAWICK, não existe um “não comportamento”, ou seja, um indivíduo não pode *não se comportar*. Ação ou omissão, palavras ou silêncio, tudo possui um valor de mensagem: o passageiro de avião que se senta de olhos fechados comunica que não quer falar com ninguém nem que falem com ele¹⁶.

Assim como o *silêncio*, o *ônus da prova* é essencial na técnica impositiva para determinação jurídica dos fatos. Regra geral do contraditório, o ônus da prova é daquele que alega o fato, permitindo que o direito presuma e determine o significado do silêncio. O silêncio configura um fato sobre o qual o direito atribui outro fato, de tal forma que o silêncio daquele que alega passa a significar, normativamente, que o fato não ocorreu ou que o alegante não pode prová-lo (o que para o direito é o mesmo). Por outro lado, se o autor prova o fato, o silêncio do réu passa a significar a veracidade do fato provado.

O prazo judicial serve justamente para demarcar o início e o fim do fato silêncio, que ganha voz com o ônus da prova e sentido com as presunções jurídicas. Sem estas, o silêncio não tem significado normativo; sem o ônus da prova, não se manifesta. O prazo judicial constitui a extensão do tempo que conforma o fato jurídico do silêncio.

E o prazo, não por acaso, está presente nas hipóteses das normas de decadência e de prescrição. Concretizadas, essas hipóteses constituem fatos jurídicos que impedem a construção de outros fatos jurídicos, os quais sem ato de aplicação que lhes certifiquem existência, com a competente linguagem jurídica, se perdem no

16 WATZLAWICK, Paul. & BEAVIN, Janet Helmick & JACKSON, Don D. *Pragmática da comunicação humana*. São Paulo: Cultrix, 1993, p. 44-5.

tempo, no espaço e no fluxo da consciência social. Como disse JACQUES LACAN: “nunca se sabe o que pode acontecer com uma realidade até o momento em que se a reduziu definitivamente a inscrever-se numa linguagem”¹⁷. A decadência e a prescrição determinam no tempo a perda da possibilidade de constituir dado fato jurídico como relevante para produzir efeitos de direito.

1.2.3 O direito e seus três sistemas

Num primeiro plano *direito* é, antes de tudo, uma palavra e como tal comporta diversos sentidos dentro das cancelas do discurso jurídico. Mas defini-la é fundamental para a Ciência do Direito: na ordem do conhecimento jurídico, é o conceito supremo¹⁸. Como sublinha LOURIVAL VILANOVA, o conceito de direito “acha-se supraordenado em relação aos demais conceitos da ciência jurídica; é o conceito necessariamente implicado por todos os conceitos jurídicos, sejam aqueles meramente empíricos, sejam os que têm, no sistema da ciência, uma função categorial. (...) Sem o conceito de direito, resulta ininteligível falar em sujeito de direito, relação jurídica, objeto jurídico, fato jurídico, etc. Estes conceitos gravitam claramente dentro de uma órbita circunscrita pelo conceito do direito”¹⁹.

O ponto de partida para a determinação do direito é a experiência. No mundo empírico, aglutinados pelo conceito de validade, demarcamos os textos legais: aqui já se encontra um dos sentidos de *direito*, a primeira imagem objetiva do direito. Do contato sensorial surge o conceptual e, em seguida, a norma jurídica como o ponto de articulação entre o texto legal e a inteligência humana: a estrutura condicional da norma revela a forma que o homem encontrou para condicionar o seu próprio comportamento. O direito enquanto conduta juridicamente regrada é – como diz LOURIVAL VILANOVA – “um corte abstrato de uma projeção objetiva que submerge suas raízes na estrutura total do homem”²⁰.

17 LACAN, Jacques. *O seminário*, Livro 2, Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1997, p.118.

18 *Sobre o conceito de direito*, p. 35.

19 *Idem, ibidem*. p. 36.

20 VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: RT, 1977, p. 251.

Assim, o direito pode apresentar-se como três sistemas jurídicos, identificados por PAULO DE BARROS CARVALHO: (i) um conjunto de enunciados tomados no plano da expressão, (ii) um conjunto dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos e (iii) um domínio articulado de significações normativas construídas a partir do sistema de textos²¹.

Esses três sistemas jurídicos interligam-se da seguinte forma: primeiro, o intérprete entra em contacto com a literalidade textual, ou com o chamado plano da expressão, onde estão as estruturas morfológicas e sintáticas. Depois, constrói os conteúdos significativos dos enunciados prescritivos e, finalmente, ordena esses conteúdos na forma estrutural da norma jurídica, que obedecem, portanto, a determinado esquema formal (implicação)²².

No primeiro plano, encontramos os documentos normativos²³. Estes são os veículos que manifestam graficamente a mensagem expedida pelo sujeito produtor do direito. A totalidade desses documentos, diz PAULO DE BARROS CARVALHO, “constitui o *sistema morfológico e gramatical do direito posto*, conjunto de frases prescritivas introduzidas por fatos jurídicos que a ordenação positiva para tanto credencia”²⁴. Assim, constituição, emenda constitucional, lei complementar, lei ordinária, medida provisória, resoluções, decretos, sentenças, acórdãos, contratos e atos administrativos pertencem à plataforma da expressão dos textos prescritivos e, como tais, constituem a base empírica para o conhecimento do direito posto.

No segundo plano, dispõem-se os sentidos que o intérprete constrói no esforço de compreender a sequência das fórmulas gráficas utilizadas pelo legislador. É o chamado plano das significações em que as ideias que surtem nos títulos, artigos, parágrafos, incisos,

21 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 59 e ss.

22 CARVALHO, Paulo de Barros. *IPI – Comentários sobre as regras de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB)*. Revista Dialética de direito tributário, 1998, (2) 12: 42-60, p. 48.

23 V. *infra*, para RICCARDO GUASTINI os documentos normativos são “fontes” do direito.

24 CARVALHO, Paulo de Barros. *Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não cumulatividade*. Revista Dialética de direito tributário, 1998, (4) 33: 142-73., p. 143.

alíneas, preâmbulos e motivações dispostas no texto normativo se interpenetram, compondo este domínio intermediário, sem apresentarem-se, ainda, na forma de norma jurídica.

No terceiro plano, o intérprete constrói as normas jurídicas em função da experiência com esses suportes comunicacionais, juízos prescritivos que apresentam forma implicacional, em que a hipótese, ou antecedente, descreve situação futura (de possível ocorrência) ou passada, e a tese, ou consequente, prescreve uma relação modalizada pelo funtor relacional deôntico num de seus três modos relacionais específicos: permitido, proibido ou obrigatório²⁵, formando, como assinala PAULO DE BARROS CARVALHO, “as unidades normativas, regras ou normas jurídicas que, articuladas em relações de coordenação e de subordinação, acabarão compondo a forma superior do *sistema normativo*”²⁶.

A norma, como adverte LOURIVAL VILANOVA, “não é a oralidade ou a escritura da linguagem, nem é o ato de querer ou de pensar ocorrente no sujeito emitente da norma, ou no sujeito receptor da norma, nem é, tampouco, a situação objetiva que ela denota.”²⁷. Norma é uma estrutura lógico-sintática de significação, que conceptua fatos e condutas, os representando como significações objetivas. A proposição normativa (jurídica ou prescritiva) é sua forma lógica, revelando estrutura hipotética geral ou individual, abstrata ou concreta²⁸.

1.3 Fontes do direito no fluxo da causalidade jurídica

A expressão *fontes do direito* tem várias significações: (i) o fundamento de validade de uma ordem jurídica; (ii) a norma jurídica de competência que regula a produção de outras normas jurídicas;

25 VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, cit., p. 37.

26 CARVALHO, Paulo de Barros. *Isonções tributárias do IPI, em face do princípio da não cumulatividade*, cit., p. 144.

27 VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, cit., p. 16.

28 VILANOVA, Lourival. *Norma jurídica - proposição jurídica (significação semiótica)*. Revista de Direito Público, São Paulo: RT, 1982, (XV) 61: 12-33.,p. 17.

(iii) as contingências extrajurídicas que condicionam psicologicamente a convicção e vontade do sujeito que pratica o ato de criação; (iv) o fato jurídico *lato sensu*, i.é, o ato de produção juridicizado pelas normas que regulam a forma de produção normativa; (v) o produto desse ato, i.é, o veículo introdutor de normas jurídicas; (vi) a norma jurídica construída pelo intérprete a partir desse veículo introdutor; (vii) o evento jurídico tributário como supedâneo da incidência e fundamento de direitos subjetivos e correlatos deveres e, por fim, (viii) o ulterior ato de aplicação do direito que cristaliza em linguagem jurídica o evento jurídico tributário e a adjacente relação jurídica²⁹.

O direito, como fenômeno multilateral que é, de um lado compõe-se de proposições prescritivas abstratas que se projetam sobre fatos e vínculos futuros e, de outro, de proposições concretas que constroem fatos do mundo físico, fatos de conduta inter-humana (relativos às hipóteses normativas) que instalam relações jurídicas³⁰. Esse prisma estático, que analisa o direito positivo como conjunto de normas válidas, permite entrever aquele dinâmico, em que se flagra a relevância dos fatos jurídicos na gênese e fundamentação de normas jurídicas. Na composição do direito, há inter-relacionalidade entre os modos normativo e fáctico³¹. A experiência nos dá o direito como objeto contendo essa dualidade. “O ser e o dever ser são logicamente separáveis, porque irredutíveis.”³² – sublinha LOURIVAL VILANOVA – mas “o ponto de encontro é o homem mesmo e sua

29 “Todas essas acepções estão associadas a partes e etapas do fenômeno de produção normativa. Infere-se, desta proximidade dos matizes significativos, que a imprecisão deve-se à falta de fronteiras bem definidas no mundo extralinguístico. Isto porque expressões como *fonte do direito, eficácia, validade, aplicação, vigência, incidência*, referem-se a fenômenos abstratos que não têm existência concreta sem o logos constitutivo da linguagem. Daí a necessidade de se perscrutar os escaninhos do fenômeno jurídico para, com nitidez, definir esses conceitos”. *Lançamento tributário*, p. 51-2.

30. VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no direito*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 26.

31. RÃO, Vicente. *Ato jurídico*. São Paulo: Max Limonad, 1964, p.19. Esta posição é consoante com a de VICENTE RAO: “Não é norma, pois, a fonte exclusiva dos direitos, senão norma com os fatos sociais substancialmente conjugada.”

32 VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, cit., p. 248.

projeção comunitária, a sua existência como intersubjetividade.”³³. Sem norma não há fato jurídico, sem fato jurídico não se cria direito novo. Assim, o direito regula sua própria criação³⁴.

1.3.1 O significado de *direito* na expressão

Para tratar das fontes do direito, é preciso antes demarcar o sentido de *direito* do que de *fontes*, uma vez que aquele vocábulo nem sempre é utilizado de maneira uniforme, sendo empregado ora com o sentido de direito objetivo (conjunto de normas), ora na acepção de direito subjetivo (relação jurídica intersubjetiva)³⁵.

Assim, na doutrina do direito tributário em que tributo é definido como obrigação³⁶, i.é, relação jurídica, tende-se a trabalhar o tema das fontes do direito tributário como o estudo da origem ou *causa*³⁷ das obrigações tributárias. É o que se verifica na obra de RUY BARBOSA NOGUEIRA, que define o sentido de *fontes reais*, como os fatos geradores da obrigação tributária³⁸, em oposição às

33 VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, cit., p. 248.

34 Kelsen, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1990, p. 129.

35 Entendido aqui como direito não objetivado, o que para PAULO DE BARROS CARVALHO não seria ainda direito.

36 Definição objetivada no Art. 3º do Código Tributário Nacional, que serve como fundamento da crítica que ordinariamente se faz ao Art. 113 da Lei nº 5.172/66.

37 BARROS MONTEIRO, Washigton. *Curso de direito civil*. Tomo I. São Paulo: Saraiva, 1986, p.32. Lembra com pertinência WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, a semelhança de sentido entre as palavras *causa* e *fonte* no que diz respeito à origem da obrigação.

38 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1994, p.47. Diz RUY BARBOSA NOGUEIRA: “As fontes reais se constituem dos suportes fácticos das imposições tributárias; é a subjacência sobre que incide a tributação, afinal a própria riqueza ou complexo de bens, *enquanto relacionados com as pessoas e que depois de serem discriminados na lei tributária* (patrimônio, renda, serviços, transferências) passam a constituir os ‘fatos tributáveis’. As fontes reais ou materiais são também denominadas em doutrina ‘pressupostos de fato da incidência’ ou ‘fatos imponíveis’ (destaques do autor)”.

fontes formais, como o conjunto de normas materiais e formais que compõem o direito tributário³⁹.

Seguimos o modelo teórico de PAULO DE BARROS CARVALHO, que define *direito* como o “conjunto das normas válidas num dado país”⁴⁰. Assim, as verdadeiras fontes do direito são os fatos jurídicos produtores de normas e, nesse sentido, as “fontes reais”, mencionadas por RUY BARBOSA NOGUEIRA, não poderiam ser atribuídas ao direito, pois “fatos geradores” não criam “direito”, tal qual definido por PAULO DE BARROS CARVALHO. O mesmo aconteceria com as “fontes formais”, que estariam sujeitas à “concepção tautológica com que laboram celebrados doutrinadores, visto que afirmar-se que a lei é fonte do direito positivo não significa mais do que postular que normas criam normas, direito cria direito, numa proposição evidentemente circular, que deixa o primeiro termo com resíduo inexplicado”⁴¹.

De fato, se identificamos o direito como conjunto de normas, como dizer que suas fontes são as próprias normas? Se assim fosse, a partir de um dado conjunto de regras jurídicas, seria possível produzir novas normas. Mas como criá-las? As normas por si só teriam o condão de se autorreproduzir? Entendemos que não. O direito por si só não perfaz condição suficiente para criar novo direito: exige fatos, fatos de aplicação, que antes de serem jurídicos são fatos políticos e sociais, sem os quais o direito novo não surge. São esses fatos criadores de normas que, num primeiro momento, denominá-riamos *fontes do direito*.

Nesse sentido, *fontes do direito* são, como elucida LOURIVAL VILANOVA, “fatos sobre os quais incidem hipóteses fáticas, dando em resultado normas de certa hierarquia”⁴². Observe-se que, nessa concepção, se opõem os conceitos de *processo* – fatos singulares ou conjunto de fatos jurídicos inter-relacionados – e de *produto* – norma jurídica ou feixe de normas veiculadas num suporte físico. É a bilateralidade inerente à dinâmica jurídica.

39 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*, cit., p.49. “As fontes formais do direito, também por alguns chamadas de formas de expressão do direito, são os modos de exteriorização do direito, são os atos normativos pelos quais o Direito cria corpo e nasce para o mundo jurídico.”

40 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p.2.

41 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 41.

42 VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no direito*, cit., p. 23.

Assim, produto é a lei, veículo de normas jurídicas e processo, o ato que produz a lei e, portanto, a fonte material do direito. O ato legislativo (processo) que teve termo em 25 de outubro de 1966, em Brasília, criou a Lei 5.172 (produto). Essa distinção não escapou ao espírito de OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO: “Aliás, *a ação de legislar, distinta da matéria legislada* – esta, objeto de diferentes ramos jurídicos, dispostos em caráter normativo mediante regras gerais abstratas e impessoais – *consiste em ato jurídico individual, concreto e pessoal*.”⁴³ (destacamos).

Mas novas perspectivas surgiram aperfeiçoando e aprofundando o estudo das fontes. Por isso, haveremos de ingressar na estrutura funcional das normas gerais e abstratas e das normas individuais e concretas, de maneira a compreendê-las em face das modernas pesquisas consagradas pela semiótica do texto. É o que exporemos a seguir.

1.3.2 Função das normas jurídicas gerais e abstratas e individuais e concretas

As normas gerais e abstratas e as individuais e concretas impõem diretivos ao comportamento das pessoas e são produzidas em conformidade com as regras de produção e objetivadas por veículos introdutórios credenciados pelo ordenamento jurídico⁴⁴. Entretanto, apresentam funções prescritivas diversas: as normas gerais e abstratas voltam-se para o futuro e para todos, utilizam-se de enunciados conotativos, informando a conduta que ainda não aconteceu; as normas individuais e concretas são denotativas, dirigem-se ao passado para construir fatos passados e prescrever condutas, imprimindo caráter de definitividade ao sentido do direito. Sem normas individuais e concretas, o direito não alcança essa necessária objeti-

43 BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios gerais de direito administrativo*, Vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 1979, p. 462.

44 Colocamos entre parênteses as normas gerais e concretas e as normas individuais e abstratas. Estas estão presentes nos contratos firmados entre pessoas determinadas, visando ao cumprimento de prestações hipotéticas (futuras); aquelas decorrem de fatos concretos (o exercício de dada competência, por exemplo) e apresentam destinatário genérico (todos são obrigados a cumprir determinada conduta em face daquele acontecimento).

vidade e certeza. Daí podermos afirmar que estas e aquelas submetem-se a regimes jurídicos diversos, em função dos fins que buscam atingir.

Ao observador externo mais atento à tessitura do direito, é permitido ver que o sistema jurídico constrói formas de absorção das incertezas dos efeitos produzidos pelas normas gerais e abstratas. A estratégia utilizada pelo direito para construir o futuro é a de criar vínculos, que não podem ser considerados jurídicos porque não se constituem ainda na forma de normas. As normas individuais e concretas servem justamente para cristalizar esses vínculos, imprimindo maior eficácia social às normas gerais e abstratas. O eixo de positivação do direito visa a reduzir a conotação e precisar a denotação dos preceitos jurídicos, passando do fato típico para o acontecimento concreto; da pessoa geral, qualificada com um atributo (ser comerciante, ser pessoa jurídica, ser proprietário) para pessoa individual, pontualmente identificada. Essa concreção das condutas, dentro do aparato estatal, segue o caminho da função legislativa para as funções executiva e judicial, conforme anota PONTES DE MIRANDA⁴⁵. A própria separação dos poderes, que é política, está fundada sobre essa tática funcional.

Nesse passo, é interessante notar, com supedâneo nas mais recentes investigações de PAULO DE BARROS CARVALHO, que a linguagem do direito não atinge a realidade, modificando-a. Assim como a representação semiótica na curva assintótica⁴⁶, de CHARLES SANDERS PEIRCE, o direito não toca a realidade, que lhe é intangível. O direito só produz novo direito, altera a realidade sem com ela se confundir, construindo suas próprias realidades.

Busca o real, sabendo da impossibilidade de tocá-lo: é a irredutibilidade do dever ser ao ser. De certo modo, da linguagem à realidade. Os conceitos são redutores de complexidade e, por isso, o direito não alcança o real, que pertence à ordem do inefável.

45 MIRANDA, Pontes De. *Comentários ao código de processo civil*, Vol. 1, Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.78. “Legislação e justiça seriam funções sucessivas, em ordem decrescente.”

46 Curva da função $f(x) = 1/x$, sendo que x , necessariamente, há de ser diferente de zero. A curva em um sistema plano de coordenadas cartesianas, para PEIRCE, representa o chamado *objeto imediato*; o eixo das abscissas, o *objeto dinâmico*.

Eis o risco que é condição estrutural do direito. E sua alternativa não é a segurança, cânone fundamental do direito, e sim outro risco. Convergindo nesse particular com PAULO DE BARROS CARVALHO, ensina RAFFAELE DE GIORGIO que o “vínculo que enlaça o futuro não mais pode ter o caráter de normatividade, mas o de risco, da incerteza racional. É sobre esta racionalidade que se pode construir. É a racionalidade do autocontrole buscado pelos sistemas. É a racionalidade que torna possíveis os surgimentos contínuos de novas ordens, através da contínua utilização das distinções, das desigualdades, dos desvios que se produzem e que os sistemas sociais tratam como referências de seu operar normal.”⁴⁷

E o horizonte desse operar é o presente, pois “O sistema começa sempre por si mesmo e em seu presente constrói a cada vez os seus futuros presentes”⁴⁸. O presente é o tempo das operações, do ato de aplicação do direito, do ato de produção legislativa, do ato de produção judicial, do momento de produção do ato administrativo, o tempo da produção da indeterminação. O presente é o tempo que não tem tempo; o tempo que não é tempo real e só entra para o direito como tempo jurídico.

Por isso, a Lógica é tão cara ao direito. Como adverte LOURIVAL VILANOVA: “o jurista é, *par excellence*, um homem do ‘discurso’, onde o racional tem sua expressão. Seu mister é colaborar na realização do Direito, sempre argumentando, fundamentando, demonstrando, definindo, classificando, indo e vindo das normas aos fatos. Por isso, faz Lógica, quer o pretenda, quer não.”⁴⁹. E continua, “há um *quantum* de Lógica no direito, mas o direito é mais que lógica”⁵⁰. Como linguagem que é, requer o ingresso nos campos semântico e pragmático⁵¹. Mas é o plano sintático, o plano da raci-

47 GIORGI, Raffaele Di. *Direito, democracia e risco*. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1998, p. 24.

48 GIORGI, Raffaele Di. *Direito, democracia e risco*, cit., p. 14.

49 VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, cit., p.15.

50 VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, cit., p. 22.

51 SICHES. Recasens Luis. *Filosofia del derecho*. México: Editoria Porrúa, 1997, p.645. Entendemos que chamada razoabilidade, como a lógica do ser humano tal qual proposta por Recasens Siches, é aplicada por todos nós e que não

onalidade, que torna possível o diálogo dos vários actantes do direito. Lógica, como ciência, é o estudo da legitimidade de inferências ou argumentos⁵². E sem inferências, sem argumentação, não há direito. Como diria ANDRÉ COMTE-SPONVILLE, a Lógica não é tudo, é quase nada, mas o homem, também, é quase um animal⁵³.

1.3.3 *Evento e fato, na reflexão do direito e das fontes do direito tributário*

Há muito tempo goza de pleno prestígio a tese segundo a qual o lançamento tributário apresenta eficácia declaratória. A base dessa teoria está no senso comum dos juristas de que a norma tributária incide sobre o suporte fático⁵⁴ (fato social bruto), produzindo o fato jurídico tributário, que instaura a obrigação tributária. Em suma, a norma incide sobre o fato e juridiciza-o, fazendo nascer a obrigação tributária. Nesse sentido, no lançamento declara-se a relação que já nasceu com a ocorrência do fato jurídico tributário.

Entrementes, PAULO DE BARROS CARVALHO, ao debruçar-se sobre esse tema em momento de profícua reflexão quando da elaboração da tese com que galgou o cargo de professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, deparou com o dilema que segue. Por um lado, a norma jurídica só nasce quando objetivada pela linguagem, nos documentos jurídicos aceitos pelo direito para veiculá-las. Por outro lado, o direito é o conjunto das normas construídas a partir desses documentos jurídicos. Assim, não

se opõe à Lógica Formal, que também é humana, afinal não há lógica no mundo animal. Convém, entretanto, observar que o exemplo de Radbruch, tomado por Recasens Siches sobre a proibição de ingressarem cães e os problemas que essa interpretação gera quando surge um homem acompanhado de um urso, é uma falsa analogia. Siches diz que não se pode interpretar “cães” mediante os métodos da lógica matemática. Afirmação absurda, posto que não é problema lógico interpretar o sentido da palavra “cães”, é problema semântico. Em suma, ser razoável é interpretar sistematicamente o direito, coisa que nos parece ser o dever de todo o jurista.

52 HEGENBERG. Leônidas. *Dicionário de lógica*. São Paulo: EPU, 1995, p. 120.

53 COMTE-SPONVILLE, André. *Pequeno tratado das grandes virtudes*. São Paulo: Martins Fontes, 1995, p. 21.

54 Numa das possíveis acepções do uso desse termo, em léxico ponteano.

se pode entender que o *fato jurídico* e a *obrigação tributária* pertencem ao direito, pois tais entidades ainda não foram objetivadas por ato de aplicação que as transformasse em normas individuais e concretas, por um veículo introdutor como, por exemplo, o “auto de infração” ou a “notificação de lançamento”. Prova disso é que, se houver qualquer distorção na versão desse ato de aplicação sobre a materialidade desse “fato” e dessa “obrigação”, o que prevalece juridicamente é o conteúdo objetivado na regra individual e concreta, que é produto desse ato.

PAULO DE BARROS CARVALHO conclui, então, que o fato jurídico e a obrigação tributária não serão jurídicos enquanto não ingressarem pela porta do direito, que são as fontes materiais. Verificou, portanto, que o que entra para o direito é o produto deste ato de aplicação, restando o “fato” e a “obrigação” como entidades juridicamente irrelevantes. Para precisar sua terminologia, chamou a realidade, base de incidência da regra, de *evento*, guardando o termo *fato jurídico tributário* para o antecedente normativo da regra individual e concreta produzida pelo ato administrativo do lançamento. E lançou o desafio: “desisto de tal perspectiva teórica agora, se alguém apresentar-me um fato jurídico sem revestimento linguístico”. Nenhum fato com essa natureza foi-lhe apresentado, e argumento por argumento foi enfrentado, objeção por objeção superada, até a publicação da obra *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, que fez romper o dique da tradicional perspectiva de que a norma sozinha incide sobre o fato.

De fato, a norma não tem força própria para atingir a realidade, pois depende dos homens, dos aplicadores do direito, como bem observa GABRIEL IVO, com a sua desconcertante questão: “O sujeito do verbo *incidir* seria a *norma*”? Entrevemos, aqui, que a pretensa funcionalidade do direito independentemente de ato de aplicação humana parece sedimentar-se numa visão jusnaturalista⁵⁵, segundo a qual o direito funcionaria como a natureza, como nuvens carregadas de hipóteses e mandamentos que, consolidados no mundo fáctico, incidiriam qual raios, fulminando os seus suportes. Nessa óptica, a norma incidiria sobre o fato, fazendo nascer a “obrigação” e, posteriormente, o ato de lançamento declararia o fato e a

55 Notas taquigráficas de observação feita por PEDRO LUNARDELLI no Grupo de Estudos de Lógica Jurídica/IBET.

relação tributária. Ora, sem nuvens e numa perspectiva realista, necessário se faz admitir que até que a autoridade aplique o direito, quer dizer, realize o ato do lançamento, juridicamente nada há: nem fato nem obrigação. O fato jurídico e o crédito nascem, concomitantemente, com o ato de aplicação do direito. Se a autoridade não lavra o ato de lançamento, ocorre a decadência do direito de lançar, e aí não há como cobrar o crédito. Juridicamente o fato não existiu, nem nasceu a obrigação tributária com a mera “incidência”.

Dizer que, ocorrendo o fato, a norma automaticamente incide sobre ele sem qualquer contato humano é subsumir-se a uma concepção teórica que coloca o homem à margem do fenômeno normativo, qual mero espectador, que somente quando instado a isto, declara o funcionamento autônomo do direito. Ora, o direito não funciona sozinho, mas mediante a ação dos homens, juízes, autoridades administrativas e legislativas: é para isso que alerta essa inovadora proposta.

Assim, em verdade, a norma é “incidida” sobre o fato, que não é declarado, mas construído pela autoridade. Instala-se no passado, o trazendo para o presente: é a partir dessa reconstituição que se dimensionam no lançamento a motivação e o respectivo crédito tributário. Operou-se, desse modo, o deslocamento da “incidência” da ocorrência do evento para o momento do ato de aplicação que é o lançamento. Ou seja, a incidência jurídica efetiva dá-se com o ato de lançamento. Essa é, em linhas gerais, a nova tese proposta.

Disso nos interessam, por ora, os conceitos de “evento” e “fato”. Este como a articulação linguística de uma dada realidade; aquele, como a própria realidade sem revestimento de linguagem jurídica. Nesse sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO define fato jurídico tributário como o “enunciado protocolar, denotativo, posto na posição sintática de antecedente de uma norma individual e concreta, emitido, portanto, com função prescritiva, num determinado ponto do processo de positivação do direito”⁵⁶ e evento, como “os fatos da chamada realidade social, enquanto não forem constituídos na linguagem jurídica própria.”⁵⁷.

56 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 105.

57 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 89.

Tal teoria surpreende pela sua capacidade de aplicação à prática do direito. Seu caráter amplo e genérico, como nos grandes modelos, permite articular problemas de modo inusitado, desvelando aparentes contradições que a dogmática convencional sequer registra. Nela, como vimos, dissolve-se a perplexidade, assinalada por LUCIANO AMARO⁵⁸, diante do fato de que o crédito nasce com o lançamento (Art. 142 do CTN) depois da obrigação, que surge com a ocorrência do fato gerador (Arts. 113, 114, 139 e 140 do CTN). Supera também, conforme veremos (item 9.8.7), a perplexidade com o fato de que a decadência extingue o crédito, quando deixa claro que a aplicação da norma decadencial pode perfeitamente provocar a extinção do crédito tributário produzido por ato de lançamento intempestivo. Considerando que se trata de ato de aplicação, e não de incidência automática, a decadência pode, portanto, conviver com o crédito (Art. 156, V do CTN).

1.4 Uma nova visão das fontes do direito

Além de saber sobre a conduta prescrita, o direito exige saber sobre a conduta produtora da mensagem prescritiva. Ocorre que os processos de positivação do direito pertencem à ordem do acontecimento, sucedem-se no tempo-histórico e no espaço-social, e *a priori* consomem-se no tempo e espaço de sua realização. A forma de conciliar a segurança, a certeza e a objetividade, que o direito almeja, com a inefabilidade dos fatos de produção é a objetivação na linguagem jurídica desses processos de positivação. Não basta a ordem escrita, precisa-se saber, também, como e por quem foi escrita.

A grande dificuldade em se determinar o que é direito encontra suas raízes, justamente, na instância de sua produção. O direito é criado por um ato ou uma sequência de atos realizados por pessoa competente, em conformidade com as regras de produção normativa do próprio direito. É a efemeridade desses atos que inibe a identificação do direito, gerando o que poderíamos chamar de *problemas de fato*: (i) a comprovação da circunstância que motivou a prática do ato ou da sequência de atos, (ii) a evidenciação do fato de

58 AMARO, Luciano da Silva. *Mesa de debates "A": decadência e prescrição*, Revista de direito tributário. São Paulo: 1999 (-) 75: 19-43., p.27.

que dada pessoa realizou o ato ou a sequência de atos e (iii) a comprovação do ato ou da sequência de atos, que configuraram o procedimento.

Aos problemas de fato, somam-se os *problemas de direito*, relacionados à interpretação dos textos jurídicos: (i) a tipificação jurídica da circunstância que motivou a prática do ato ou da sequência de atos, (ii) a qualificação jurídica da autoridade e sua competência para desenvolver o processo de produção normativa e (iii) o enquadramento jurídico do ato ou da sequência de atos, orientado na formação do veículo normativo.

Ao deslocar o estudo das fontes, do universo normativo para o ato de aplicação do direito, ou seja, para o fato jurídico criador, PAULO DE BARROS CARVALHO, apoiado em LOURIVAL VILANOVA, imprimiu um avanço à teoria, que com a distinção entre *evento* e *fato*, experimentou nova e significativa perspectiva: o ato de aplicação para entrar no direito há que se revestir de linguagem. Quer dizer, para ultrapassar o portal que separa o mundo do ser e o mundo do dever-ser, é preciso transubstanciar o ato de aplicação na linguagem do direito. O ato de aplicação é o *evento*, que é traduzido por uma articulação linguística, o *fato*: o *evento* retido do passado é o significado; o *fato* representado, o significante.

Sem essa linguagem, que depende da autoridade que realiza o ato de aplicação, não é possível aferir a sua pertinência com o ordenamento jurídico. Para isso, é preciso certificar o tempo, o espaço e a pessoa que o produziu, que deve designar-se a si mesma como enunciatário daquilo que diz ter feito. Sem essa linguagem, a fonte material perde-se do sistema jurídico como passado que não é mais.

De acordo com JOSÉ LUIZ FIORIN, “O aqui é o espaço do *eu* e o presente é o tempo em que coincidem o momento do evento descrito e o ato de enunciação que o descreve.”⁵⁹. No direito, a enunciação é o momento de instauração do sujeito jurídico produtor do ato. É o ponto de referência da coordenada temporal da realização do ato, *hic et nunc*⁶⁰. O tempo *do* ato de lançamento é o tempo da aplicação do direito; o tempo *no* ato de lançamento é aquele em que ocorre o evento, reconstituído no antecedente do lançamento. O tempo *na* lei é a previsão abstrata da ocorrência do evento jurídico

59 FIORIN, José Luiz. *As astúcias da enunciação*. São Paulo: Ática, 1996, p. 42.

60 FIORIN, José Luiz. *As astúcias da enunciação*, cit., p.42..

tributário, que não se confunde com o tempo *da* lei, ocasião em que o documento legal foi produzido.

1.4.1 Enunciação e enunciado

Partimos nessa investigação da premissa instalada por PAULO DE BARROS CARVALHO, segundo a qual o direito apresenta-se em três planos: o da expressão, o das significações e o das normas jurídicas. Como os dois últimos dependem do primeiro, buscamos na Linguística, disciplina que tem por objeto o estudo da língua, um meio de compreender o processo de geração do sentido a partir dos textos do direito positivo.

A Linguística – leciona DIANA LUZ PESSOA DE BARROS – “foi por muito tempo, uma teoria da língua e da linguagem que não ia além das dimensões da frase, seja por acreditarem alguns ser a frase a unidade linguística por excelência, seja por dificuldades práticas de outros que reconhecem unidades maiores que a frase.”⁶¹. Foi L. HJELMSLEV quem mostrou ser possível analisar o plano do conteúdo em separado do plano da expressão, mas a chamada Semântica Estrutural⁶² não conseguiu ir além da “descrição de uma fatia reduzida do conteúdo de uma língua, tampouco ultrapassar os limites da frase.”⁶³. O voltar-se para o sentido “forçou o linguista a rever sua concepção de língua e de estudos da linguagem e a romper as barreiras estabelecidas entre a frase e o texto e entre o enunciado e a enunciação. Sem derrubar essas barreiras, não se pode fazer nenhum discurso satisfatório do sentido”. Tal mudança decorre do que podemos denominar de proposta sistemática de produção do sentido

61 BARROS, Diana Luz Pessoa de. *Teoria semiótica do texto*. São Paulo: Ática, 1997, p. 5.

62 FIORIN, José Luiz. *Elementos de análise do discurso*. São Paulo: Contexto, 1989, p.12. O fundamento da Semântica Estrutural é “o postulado do paralelismo do plano de expressão e do plano de conteúdo. Isso significa que essa semântica parte da hipótese de que o plano de expressão é constituído de distinções diferenciais e de que a essas diferenças de expressão devem corresponder distinções do plano de conteúdo, consideradas traços distintivos de significação. Por essa razão, a Semântica Estrutural utiliza-se, na análise sêmica, do modelo fonológico. Assim, analisa as unidades lexicais manifestadas (morfemas), decompondo-as em unidades menores (chamadas unidades mínimas), os semas ou traços semânticos.”

63 BARROS, Diana Luz Pessoa de. *Teoria semiótica do texto*, cit., p. 6.

que concebe “o texto, e não mais a frase como unidade de sentido. Considera-se, portanto, que o sentido da frase depende do sentido do texto.”⁶⁴.

Ainda de acordo com DIANA LUZ PESSOA DE BARROS, texto é, ao mesmo tempo, objeto de significação e objeto de comunicação: na primeira perspectiva estudam-se os procedimentos e mecanismos que o estruturam como um todo de sentido; na segunda, o texto é examinado em relação ao contexto sócio-histórico que o envolve e que lhe atribui sentido. Por isso, o texto não é “reduzível à soma dos sentidos das palavras que o compõem nem dos enunciados em que os vocábulos se encadeiam”⁶⁵.

Dessa dualidade, inerente ao texto, detectaram-se duas instâncias no discurso: a do enunciado e a da enunciação. A enunciação, que é o próprio ato da fala, produz o enunciado, ou seja, aquilo que se fala. O ato de pintar é enunciação; o quadro pintado, enunciado. O ato de legislar é enunciação; a lei, enunciado. O ato de julgar, enunciação; a sentença, enunciado. A prática do ato administrativo, enunciação; o ato administrativo produzido, enunciado. Finalmente, o processo é enunciação; o produto, enunciado.

As diferentes teorias da enunciação examinam as relações entre a instância da enunciação e o texto enunciado, entre o enunciatador do texto e o enunciatário. Assim, abriu-se um duplice caminho na busca do sentido, que interessa particularmente ao capítulo das fontes dos textos normativos: (i) a análise do texto e o (ii) estudo da enunciação do texto.

Como afirmam ANSCOMBRE e DUCROT, a enunciação é “por essência histórica, da ordem do acontecimento e, como tal, não se reproduz nunca duas vezes idêntica a si mesma”⁶⁶. Por essa razão, como adverte JOSÉ LUIZ FIORIN⁶⁷, a enunciação em si mesma, como ato singular, é impassível de ser descrita pelo cientista da linguagem – e do direito – que busca entrever e identificar os traços do ato no produto.

64 BARROS, Diana Luz Pessoa de. *Teoria semiótica do texto*, cit., p. 6.

65 BARROS, Diana Luz Pessoa de. *Teoria semiótica do texto*, cit., p. 6.

66 FIORIN, José Luiz. *As astúcias da enunciação*, cit., p. 31.

67 FIORIN, José Luiz. *As astúcias da enunciação*, cit., p. 31.

1.4.2 A enunciação enunciada como fonte do direito

Mas como eleger o ato de aplicação, o próprio acontecimento do processo criativo do direito, manifestado no exercício da competência legislativa, judicial ou administrativa, como objeto científico do estudo das fontes do direito, se a enunciação em que consistem é impassível de se constituir como objeto da Ciência do Direito?

Tal problema nos remete ao estudo da chamada *enunciação enunciada*, que é o conjunto das marcas, identificáveis no texto, que remetem à instância de enunciação; e o *enunciado enunciado*, que é a sequência enunciada desprovida de marcas da enunciação⁶⁸. Essas marcas são os dêiticos de espaço, tempo e pessoa disseminados no texto, que se referem à enunciação.

Transportando com o devido cuidado tais ilações ao direito, verificamos nos textos de lei a presença desses dois plexos enunciativos. Os *enunciados enunciados* seriam o conteúdo da lei e a *enunciação enunciada* consistiria nas referências de tempo, lugar e pessoa que, inscritos no texto legal, propiciam a reconstrução do ato legislativo que deu ensejo à lei. Na Lei nº. 9.311/96, que instituiu a CPMF, os enunciados enunciados seriam os artigos que juntos delinham os contornos da regra-matriz de incidência, das multas e dos deveres instrumentais pertinentes a essa exação. A enunciação enunciada seria a informação de que o procedimento foi de lei, decretada pelo Congresso Nacional, e sancionada e promulgada pelo Presidente da República, Fernando Henrique Cardoso (pessoa), em Brasília (espaço), no dia 24 de outubro de 1996 (tempo). Observe-se que, sem os dados da enunciação enunciada, é impossível controlar a constitucionalidade da Lei nº. 9.311/96. É, pois, justamente essa *enunciação enunciada* o que denominaríamos, hoje, como fonte material do direito.

O direito é criado por eventos que se tornam fatos à medida que são enunciados no produto desses processos normativos. Assim, numa lei identificamos a *enunciação enunciada* como as marcas do processo que ficam no produto: (i) o próprio nome *lei*, que indica a realização de determinado procedimento produtor de normas; (ii) a data da promulgação e da publicação; (iii) a referência à pessoa que sanciona e promulga a lei, e (iv) o local onde foi produzida a lei.

68 FIORIN, José Luiz. *As astúcias da enunciação*, cit., p. 38.

Do plano da literalidade da *enunciação enunciada* construímos uma norma concreta e geral: concreta, porque indicativa do exercício de dada competência normativa realizada no plano do acontecimento; geral, porque determina a todos a obrigatoriedade de reconhecer o conteúdo veiculado pela lei como pertinente *a priori* ao sistema jurídico, como produto da conduta legítima da autoridade em exercer a permissão de criar norma. É esta norma geral e concreta que PAULO DE BARROS CARVALHO denomina *fonte formal* ou *veículo introdutor* de normas jurídicas. Ao antecedente dessa norma, que retrata o exercício específico de dada competência, chama *fonte material*. Ou seja, as fontes materiais e formais do direito são identificáveis, também, a partir dos textos normativos, encontram-se na enunciação enunciada da Constituição, da lei, da sentença, do ato administrativo, etc.

Fica assim demonstrada, nessa teoria, que o direito não só cria suas próprias realidades nos *enunciados enunciados* de uma lei, como constitui a própria realidade de sua criação na *enunciação enunciada*. Ou seja, o próprio fato do poder constituinte originário torna-se fato jurídico, não porque juridicizado por uma regra *a priori*, como a norma hipotética fundamental de HANS KELSEN, mas porque entra para o direito pelo próprio documento que produz: os produtos juridicizam o processo. Da mesma maneira, o fato de criação da lei entra no *corpus* da lei, o processo de criação judicial ingressa na sentença e o processo de edição do ato administrativo, no próprio ato administrativo.

Uma consequência prática de imediata e pronta aplicação dessa teoria é o entendimento do conceito jurídico de “validade”, instalado no interior do discurso do direito. O *veículo introdutor* da lei outorga validade *juris tantum* aos atos de aplicação do direito, i.é, a norma é válida porque veiculada por *fonte formal* compatível com o ordenamento jurídico, que assim impõe a validade da regra como premissa de seu funcionamento. O veículo introdutor é a enunciação enunciada, que legitima a lei perante o direito independentemente do real ato de aplicação que a criou. Mas é preciso lembrar que o sistema jurídico aceita o contraditório, podendo, assim, refutar a enunciação enunciada e purgar o veículo introdutor do sistema.

Outro tema que recebe novas luzes com essa proposta é o da reedição das medidas provisórias. Sob essa novel perspectiva, fica claro que cada nova edição da medida provisória reinstala nova

enunciação enunciada, não obstante mantenha os *enunciados enunciados* (o conteúdo normativo geral e abstrato). Cada reedição de uma “mesma” medida provisória significa a instalação no sistema jurídico de um novo veículo introdutor, que requer, assim, a certificação de seus pressupostos de produção, como a autoridade competente, o procedimento de produção e os demais requisitos para o exercício da competência, dentre os quais, a relevância, a urgência e a adequação aos princípios constitucionais da legalidade e da anterioridade.

Assim, se uma hipotética medida provisória instituidora de um novo imposto MP 77/01 for editada em 31/12/2000, essa MP respeitaria o princípio da anterioridade para o efeito de vigorar a partir de 01/01/2001. Mas sua reedição, seja na forma de lei, seja na forma de uma nova e discutível medida provisória, seria necessariamente veiculada por outra fonte formal no exercício do ano 2001, o que provocaria, em respeito à anterioridade, a procrastinação de seus efeitos para o primeiro dia de janeiro do ano de 2002. Portanto, essa medida provisória reeditada poderia ter o mesmo conteúdo da reeditanda, mas isso não significaria que elas apresentassem absoluta identidade: não obstante apresentassem o mesmo *enunciado enunciado*, a *enunciação enunciada* (fonte material e formal) seria diversa, o que seria suficiente, juridicamente, para diferenciá-las. Assim, cada nova edição se submeteria a todos os critérios de produção que o ordenamento jurídico impõe, ficando patente o problema da reedição das medidas provisórias para a introdução de normas tributárias.

Outra contribuição importante dessa teoria à questão das medidas provisórias é reeducar a dogmática jurídica com o sentido do termo *lei*. Dentro dessa teoria das fontes, *lei* não é o nome do documento, é o nome do procedimento criador daquele produto e, portanto, fragmento da *enunciação enunciada* que se refere a uma forma determinada de *enunciação* que exige: (i) participação de Poder Legislativo [Arts. 44 e 61 da Constituição Federal] e (ii) procedimento específico [previsto nos Arts. 61, 64, 65, 66, 67, 68 e 69 da Constituição Federal]⁶⁹. Por isso, apresentar “força de lei” não faz da medida provisória “lei”, ou seja, *a lei não é lei pela força*, mas em função da legitimidade de sua *enunciação*, ou seja, em razão do

69 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, São Paulo: Malheiros, 1999, p. 213.

respeito à forma de sua produção: eis aqui uma proposta de entender a legalidade como limite-objetivo e não como valor.

1.4.3 Enunciação como fonte de produção e a enunciação enunciada como fonte de cognição

Para RICCARDO GUASTINI, as fontes do direito bipartem-se em *fontes de produção*, os atos e fatos juridicizados por normas de produção jurídica idôneos para dar origem a novas unidades normativas⁷⁰, e *fontes de cognição*, os documentos legais que funcionam como veiculadores oficiais da mensagem jurídica⁷¹.

Poderíamos entender *fonte de cognição* como os documentos normativos (plano da expressão) que veiculam a enunciação enunciada, que é a marca do processo no veículo normativo, e o enunciado enunciado, que é o próprio conteúdo normativo veiculado. Assim, a enunciação enunciada outorga juridicidade ao documento normativo: sem enunciação enunciada não há lei, sentença ou ato administrativo. A enunciação enunciada é a referência jurídica à fonte de produção do direito: é ela que possibilita distinguir o texto jurídico (fonte de cognição) do texto não jurídico. O estudo da enunciação enunciada permite, portanto, afirmar que sem *fonte de cognição* não há *fonte de produção*.

O documento normativo, ao mesmo tempo em que prescreve condutas, registra, na *enunciação enunciada*, como, quando, onde e por quem essas condutas foram prescritas, sendo usado pelo controle do sistema para certificar a conformidade do ato de *enunciação* que o criou. Em suma, o processo de produção normativa, além de adequar a fonte de produção à norma de produção, cuida de reconstituir o evento, investindo de presunção de legitimidade o documento introdutor de regras, que nasce, assim, acoplado à informação de como, quando, onde e por quem foi produzido.

70 “Una norma sulla produzione giuridica, in particolare, è una norma che connette al verificarsi di un certo atto o fatto la nascita di norme giuridiche.” *Le fonti del diritto e l'interpretazione*, p. 1-2.

71 “La locuzione ‘fonti di cognizione’ (...) denota i documenti e le pubblicazioni ufficiali attraverso cui si può prendere conoscenza del diritto.” *Le fonti del diritto e l'interpretazione*, p. 2-3.

1.4.4 Enunciação enunciada e o conceito de *validade*

Definir validade do direito implica identificar a *forma*, o *momento*, o *local* e a *autoridade* responsável pela produção do documento, ou seja, as “fontes de produção” do documento jurídico. Como *linguagem de objetos*, e não metalinguagem, a enunciação enunciada torna essas fontes acessíveis ao conhecimento, pois refere-se àqueles acontecimentos do mundo social, sem fazer qualquer apreciação sobre o conteúdo da lei produzida.

Assim, no direito, entra a articulação linguística desses acontecimentos, que, como fatos, poderiam ter sua veracidade questionada⁷². Embora reconheçamos a relatividade dos conceitos construídos pelo direito⁷³, posto que dependem de ato de interpretação, a identificação da *forma*, do *momento*, do *local* e da *autoridade* é suficiente para atribuir força jurídica ao documento. Essa identificação estabelece *a priori* a validade do texto jurídico, ressalvando-se que eventuais desvios de conteúdo podem ser absorvidos por formas de correção previstas pelo sistema, como o mandado de segurança, a ação direta de inconstitucionalidade e o amplo controle exercido pelo Poder Judiciário.

Analisando o conceito de *validade* sob a perspectiva dos três Sistemas do Direito de PAULO DE BARROS CARVALHO⁷⁴, poderíamos falar em (i) validade do texto, (ii) validade do sentido ou da significação e (iii) validade das normas jurídicas. A primeira delas engloba as duas últimas porque a pertinência do texto ao direito é pressuposto da construção de sentido de normas jurídicas válidas. Com isso, não se pretende reduzir o direito à literalidade dos

72 GUIBOURG, Ricardo. *Derecho, sistema y realidad*, Buenos Aires: Astrea, 1989, p.17. A esse respeito, RICARDO GUIBOURG faz ponderada crítica a HANS KELSEN, indagando e explorando a relatividade da ideia de “órgão competente” e “procedimento estabelecido em norma superior”, colocando à mostra que também esses conceitos dependem de ato de interpretação do direito.

73 A relatividade de tudo no direito implica diretamente a circunstância de manifestar-se como fenômeno linguístico. A linguagem não é, ela representa algo diferente de si mesma. É, justamente, a relação entre significante e significado a raiz da ínsita relatividade do direito.

74 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p.109. O direito como plano de expressão, plano de significações e plano de normas jurídicas.

documentos normativos, o que seria uma imperdoável regressão ao universo da chamada “interpretação literal”. Mas é preciso partir do plano da literalidade do direito para construir normas válidas, mediante a interpretação e a organização do sentido dos enunciados prescritivos.

Assim, *validade* será entendida doravante como a pertinência de um documento normativo ao direito positivo, em função dos critérios instituídos por sua fonte de produção, identificáveis na enunciação enunciada do próprio documento normativo. A validade no plano do texto é condição necessária da validade do conteúdo: atacando-se o texto, desqualifica-se a validade não só do documento, como de todo o seu conteúdo⁷⁵. Essa distinção será relevante mais tarde, quando tratarmos da bipartição do princípio da legalidade: legalidade do texto e legalidade da norma.

75 Assim, auto de infração pode veicular, por exemplo, três normas jurídicas (o ato administrativo que constitui o crédito, o que trata da multa pelo não pagamento e outro de multa por descumprimento de dever instrumental), de modo que a invalidade do auto de infração compromete os três atos administrativos. É bom notar que a invalidade de um deles não compromete o documento como um todo.

CAPÍTULO

2 Princípios informadores da decadência e da prescrição no direito tributário

2.1 Princípios e regras

Ao contrário das ciências da natureza, que cuidam de objetos sensíveis, a Ciência do Direito trava contato com objetos conceptuais. A visão, a audição, o tato, o olfato e o paladar não conferem ao ser cognoscente a possibilidade direta de identificação sequer de uma relação jurídica, de um fato jurídico ou de uma norma jurídica. Muito menos tranquila é, ainda, a tarefa de delinear os princípios jurídicos que informam e conformam esses fatos, normas e relações jurídicas.

Isso se deve, ao menos parcialmente, à falta de fronteiras bem definidas no mundo extralinguístico⁷⁶. Expressões como *princípio*, *norma jurídica*, *fato jurídico* e *relação jurídica* são entidades conceptuais, referem-se a fenômenos abstratos que não têm existência concreta sem o *logos* constitutivo da linguagem. E assim como *democracia*, *bem comum* e *justiça*, sujeitam-se a um processo de desgaste de sentido, ao qual LUIZ ALBERTO WARAT denominou “anemia semântica”. Por isso, o direito caracteriza-se como instrumento peculiarmente humano, necessitando da razão e do “senso comum teórico dos juristas” como alicerce e baliza condutoras.

Apoiado no escólio de MIGUEL REALE, PAULO DE BARROS CARVALHO⁷⁷, buscando precisar o sentido do vocábulo *princípio*, estabeleceu uma distinção entre princípio como “valor” e como “limite objetivo”. No primeiro, há um alto grau de subjetividade, ao passo que o segundo se apresenta como regra objetiva de

76 ULLMANN, Sthephen. *Semântica: uma introdução à ciência do significado*. Tradução de J.A. Osório Mateus. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1964, p. 250-2.

77 ULLMANN, Sthephen. *Semântica: uma introdução à ciência do significado*, cit., p. 105.

fácil determinação. Mas ambos erigem-se a partir do direito posto: limites objetivos e valores manifestam-se por meio do texto legal.

Tal proposta pode ser um caminho para entendermos melhor o sentido do termo *princípio*. Quando HUGO DE BRITO MACHADO sentencia que “é a relevância do princípio que justifica seja a norma elevada ao plano Constitucional”⁷⁸, considera que o dispositivo constitucional é um *elemento jurídico formal* que deve ser afastado sempre que esteja sendo obstáculo no caminho da realização do princípio que o justifica⁷⁹. Observamos, contudo, que os dispositivos constitucionais servem, justamente, para que o constituinte possa objetivar e delimitar valores, imprimindo-lhes traços e feições peculiares aos objetivos que persegue. Não podem ser descartados ou tomados como obstáculo na construção sistemática do sentido de qualquer princípio, sob pena de infundir no direito o absurdo de se pretender revogar dispositivos sem se ocupar como os conteúdos e as restrições, expressamente, veiculadas nestes preceptivos⁸⁰. Se assim não fosse, para que dispositivos legais? Que se aplicassem os princípios!

2.2 Princípio da legalidade

J.J. FERREIRO LAPATZA entende que, segundo o princípio da legalidade, “la Ley y sólo la Ley ha de regular ciertas materias, precisamente aquellas que garantizan una organización social basada en la libertad individual, incorpora, esencialmente, la idea de que en una sociedad libre sólo la comunidad puede darse a sí misma, a través de sus representantes, normas sobre tales materias.” Conclui a seguir que, no direito tributário, o princípio da legalidade trata de garantir: “la exigencia de autoimposición, es decir, el que sean los

78 MACHADO, Hugo Brito. *Liberdade de expressão e imunidade tributária*. Internet. WWW/Teia Jurídica, 28/07/98

79 MACHADO, Hugo Brito. *Liberdade de expressão e imunidade tributária*. Internet. WWW/Teia Jurídica, 28/07/98

80 Poderíamos assim (i) alterar o sentido do Art.150, III, b, da Constituição Federal, amoldando a anterioridade ao verdadeiro atendimento dos primados da segurança ou da não surpresa, (ii) desconsiderar o Art.62 da Constituição Federal para efeito de atender o supremo valor da legalidade, (iii) desconsiderar imunidades em razão do desrespeito ao cânone da igualdade etc.

proprios ciudadanos a través de sus representantes quienes determinen el reparto de la carga tributaria y, en consecuencia, los tributos que a cada uno de ellos se le pueden exigir.”⁸¹.

Para ROQUE CARRAZZA, “a cobrança de qualquer tributo pela Fazenda Pública (nacional, estadual e municipal ou distrital) só poderá ser validamente operada se houver uma lei que a autorize. O princípio da legalidade é um limite intransponível à atuação do Fisco. (...) O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas diante da tributação.”⁸².

JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES defende que a legalidade é princípio constitucional: “No nosso regime, só a lei pode obrigar, dado que ninguém pode ser constrangido senão pela lei (Art.5º, II).”⁸³.

Sem deixar de concordar com os autores citados, propomos as seguintes questões: A lei produzida regularmente pelo Poder Legislativo, qualificada pela doutrina do direito como inconstitucional por ter desrespeitado algum primado básico, mas que ainda não foi formalmente declarada inconstitucional, atende ao princípio da legalidade? Quem tem a competência para determinar se uma lei é constitucional ou inconstitucional? A Doutrina? O juízo singular? O tribunal? O Supremo Tribunal Federal? E enquanto o judiciário não se pronunciar, qual o *status* jurídico da lei questionada?

Entendemos que o atendimento ao primado da legalidade diz respeito somente à veiculação na forma de lei. Contingências e discussões doutrinárias sobre a pertinência ou não do veículo introdutor à ordem jurídica não interferem na realização do cânone da legalidade; dizem respeito, sim, ao conceito de validade da qual, aliás, a lei é portadora *a priori*, por presunção, desde o momento de sua enunciação (Cf. Item 1.4.4). E o pleito de invalidade da lei há de ser contestado e apreciado pelas formas de reconhecimento eleitas

81 LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Principio de legalidad y la reserva de ley*. Revista de direito tributário. São Paulo: RT, 1989, p. 7-10.

82 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 172.

83 LIMA GONÇAVES, José Arthur. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 54.

pelo ordenamento jurídico⁸⁴. Enquanto a lei imprecada de inconstitucionalidade não for purgada pelo direito, nele permanece como lei válida, atendendo perfeitamente à legalidade.

2.2.1 Legalidade e validade

Incluir o conceito de validade no conceito de legalidade implica tratar a legalidade como sendo valor e não como limite objetivo facilmente aferível pela certificação da espécie de veículo introdutor. Significa que não basta que o tributo seja instituído por lei, exige-se que essa lei, e seu conteúdo, seja compatível com o direito posto. E como se garante essa compatibilidade?

A criação de uma lei envolve: iniciativa (Art.61 da CF/88); emendas, discussão e votação no Congresso Nacional (Arts. 64, 65 e 66 da CF/88); sanção e promulgação do Presidente da República (Arts. 66, §§ 3º e 7º da CF/88). Assim, a validade da lei resulta de ato de aplicação da Constituição, empreendido conjuntamente pelos Poderes Legislativo e Executivo, e não está sujeita à manifestação prévia do Poder Judiciário. Isso porque a funcionalidade do direito não pode esperar que o Judiciário se manifeste sobre todas as leis produzidas, nem o primado da tripartição dos Poderes admite tal interferência. A lei é (presume-se) válida até que se prove o contrário. Por isso, há no direito garantias para corrigir eventuais desvios, como o mandado de segurança, a declaratória incidental em ação ordinária, a ação direta de inconstitucionalidade, a ação direta de inconstitucionalidade, etc.

Importa verificar que o mandado de segurança é, ao mesmo tempo, o reconhecimento jurídico (i) da validade das leis e atos inconstitucionais e (ii) da relatividade do conceito de validade imposto *a priori* pelo sistema normativo. Ressalte-se que, sem a imposição dessa presunção de validade aos atos normativos, o sistema jurídico se perderia no subjetivismo da doutrina que se outorga no poder de dizer o direito (*jus-dicere*). Não saberíamos que normas seguir, ficaria tudo ao sabor do *bom-senso*⁸⁵, que segundo a observação arguta de Descartes é a coisa mais bem repartida do mundo: todos o

84 SOUSA DE QUEIROZ, Luís Cesar. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 144.

85 ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Tradução de Alfredo Bosi. São Paulo: Mestre Jou, 1982, p.111. O autor do Discurso do Método, precisando

têm e ninguém admite que precise de mais do que aquilo de que já é dotado. Em suma, entendemos que há que se preferir a objetividade controlável da presunção de validade das leis ao subjetivismo irrefreável do “bom senso”.

2.2.2 Legalidade e seu controle

A legalidade volta-se para a realização, na forma de lei, dos seguintes princípios: certeza do direito e segurança jurídica. É a legalidade que constitui o direito como sistema sincrônico válido *hic et nunc*, definindo sua base empírica e determinando os textos legais que hão de ser interpretados para compreensão do direito.

A possibilidade de controlar a legalidade amplia sobremaneira o conceito de direito subjetivo, que passa a ser não só o direito decorrente do direito posto, mas também o direito à determinação do direito posto em conformidade com o ordenamento vigente. A legalidade não é só a submissão à lei, mas também o direito ao controle da lei.

Eis uma nova forma de ver o direito, que cria sua tessitura, respeitando os fatos construídos em seu processo de positivação. Como dissemos anteriormente (item 1.4.2), o direito não só cria suas próprias realidades nos *enunciados* de uma lei, como recria e constitui a própria realidade de sua criação na *enunciação*. Ou seja, o próprio ato de aplicação da Constituição, que cria lei, torna-se fato jurídico, não porque juridicizado pela regra de competência, mas porque entra para o direito pelo próprio documento que produz: os produtos juridicizam o processo. Ou seja, o fato de criação da lei entra no *corpus* da lei: a lei é lei porque diz que é lei.

a importância do método, utiliza a expressão *bom senso* como sinônimo de “razão”. Hoje, contudo, conforme assinala NICOLA ABAGNANO, “não se poderia mais admitir essa sinonímia. Por um lado, a razão passou cada vez mais a designar técnicas específicas e, por outro, o bom senso continuou designando certo desequilíbrio e certa moderação no juízo dos problemas comuns da vida e no comportamento cotidiano. Muitas vezes, porém, o que parece extravagante ou paradoxal para o bom senso tem mais valor do que aquilo que se lhe conforma, porque o bom senso tem como referência apenas o sistema estabelecido de crenças e de opiniões, só podendo julgar a partir dos valores que esse sistema inclui”. Daí a inexorável relatividade do bom senso.

2.3 Princípio da segurança jurídica

A segurança jurídica define-se pela determinação do direito, pela necessidade da demarcação do que é e do que não é direito. Dirige-se, assim, como leciona PAULO DE BARROS CARVALHO, “à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação das condutas. Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento das ações futuras cuja disciplina conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, lhes dá a garantia do passado. Essa bidirecionalidade *passado/futuro* é fundamental para que se estabeleça o clima de segurança das relações jurídicas, motivo por que dissemos que o princípio depende de fatores sistêmicos”⁸⁶.

A segurança jurídica é um valor fundamental que o ordenamento jurídico persegue. O direito em si não apresenta essa segurança, se apresentasse esse cânone seria desnecessário. Muito pelo contrário, o direito convive com o risco, com a insegurança: todas as normas jurídicas infraconstitucionais e constitucionais são, com exceção das chamadas cláusulas pétreas e das normas individuais e concretas que recebem o efeito da coisa julgada, suscetíveis de alteração, seja mediante controle jurisdicional, seja mediante o exercício das competências legislativa, judicial e administrativa. Por isso, a determinação do direito só é aferível no horizonte do presente. A segurança jurídica do futuro é garantir a estabilidade jurídica do presente, que se torna passado.

86 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 146.

CAPÍTULO

3 Competência legislativa para dispor sobre decadência e prescrição

3.1 Competência legislativa

Competência legislativa é a regra que outorga, ao ente legislativo federal, estadual, distrital e municipal, a possibilidade de editar veículos introdutórios de enunciados prescritivos. É a chamada “regra de estrutura” de NOBERTO BOBBIO⁸⁷, “regra de reconhecimento” para HERBERT HART⁸⁸ ou a denominada “regra de produção normativa” como prefere LUIZ CÉSAR DE SOUZA QUEIROZ⁸⁹.

PAULO DE BARROS CARVALHO leciona que competência legislativa “é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo”⁹⁰. Referindo-se ao direito tributário, ROQUE CARRAZZA entende por competência tributária as “Normas que autorizam os Legislativos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal a criarem, *in abstracto*, tributos, bem como a estabelecerem o modo de lançá-los e arrecadá-los, impondo a observância de vários postulados que garantem os direitos do contribuinte”⁹¹.

Das proposições adscritas, verificamos que a competência legislativa ou tributária, está ligada de um lado ao direito objetivo,

87 BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília/São Paulo: UNB/Polis, 1991, p. 45.

88 HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. Tradução de Armino Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1961, p.117.

89 SOUSA DE QUEIROZ, Luís Cesar. *Sujeição passiva tributária*, cit., p. 97.

90 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 141.

91 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 328.

que é a previsão normativa, e de outro ao direito subjetivo, que é a permissão para criar tributo⁹².

3.2 Interpretações do Art.146 da Constituição Federal de 1988

Quando se trata da competência legislativa para dispor sobre decadência e prescrição no direito tributário, é preciso considerar as “normas gerais em matéria de legislação tributária” da Constituição Federal de 1988:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Esse dispositivo enseja duas interpretações, pois as palavras que o legislador põe nos suportes legislativos, como diz PAULO DE BARROS CARVALHO, são apenas “estímulos que desencadeiam

92 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p.331. Isso já foi apontado por ROQUE CARRAZZA: “Em suma, a competência tributária identifica-se com a permissão para criar tributos, isto é, com o direito subjetivo de editar normas jurídicas tributárias. Como vimos, a Constituição conferiu este direito subjetivo às pessoas políticas e a ninguém mais.”

em nós produções de sentido”⁹³. O ato de interpretar cabe ao destinatário que, recebendo o estímulo sensorial das palavras da lei, constrói o sentido da mensagem legislada.

A primeira interpretação considera a lei complementar, no que toca às disposições contidas nos três incisos, hierarquicamente superior às leis ordinárias criadas pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal⁹⁴.

A segunda entende que cabe à lei complementar apenas o disposto nos Incisos I e II, considerando que o Inciso III só é aplicável para realizar as hipóteses dispostas nos dois primeiros, pretendendo, com isso, valorizar o princípio federativo, a autonomia dos municípios e a isonomia entre as pessoas de direito público interno. Assim, as normas não compreendidas nesses dois incisos. Se recepcionadas, seriam-no apenas como legislação ordinária federal⁹⁵.

93 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 16-7.

94 DAMIANI, Vera Araújo. *Normas gerais de direito tributário*. Revista de Direito Tributário, São Paulo: RT, 1982, (VI) 19/20: 28-47. p.33. É esta a posição de VERA MARIA ARAÚJO DAMIANI; NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 1999. p. 109-114-115. SACHA CALMON NAVARRO COELHO também aceita que as “normas gerais de direito tributário veiculadas pelas leis complementares são eficazes em todo o território nacional, acompanhando o âmbito de validade espacial destas, e se endereçam aos *legisladores das três ordens de governo da Federação*, em verdade, seus destinatários”; AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997, p.161. Para LUCIANO AMARO, “as normas gerais padronizam o regramento básico da obrigação tributária (nascimento, vicissitudes, extinção), conferindo-se, dessa forma, uniformidade ao sistema tributário nacional.”

95 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p.554. Nesse sentido, diz ROQUE CARRAZZA: “a lei complementar em exame só poderá veicular normas gerais em matéria tributária, as quais disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão ‘as limitações constitucionais ao poder de tributar’”. SOARES DE MELLO, José Eduardo. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p.105. Também, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO entende que a “lei complementar objetiva explicitar a norma constitucional de eficácia limitada, caracterizando-se como lei nacional, que fundamenta a legislação federal, estadual e municipal”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 139. À indagação sobre o sentido da expressão *normas gerais de direito tributário*, coerente como seus pressupostos, PAULO DE BARROS CARVALHO responde: “são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades

TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR⁹⁶ explica a existência dessas duas posições, argumentando que o direito positivo brasileiro apresenta por tradição, estrutura administrativa fechada, do tipo continental europeu, e estrutura política aberta, do tipo americano. Esta, informada por uma concepção liberal-clássica, privilegia a função igualdade, apresentando estrutura descentralizada com autonomia plena dos entes tributantes, e restringe o uso da lei complementar, desconsiderando a amplitude do Inciso III. Aquela, com supedâneo numa concepção liberal-centralizadora, favorece a função certeza, defendendo a homogeneidade e centralização do sistema tributário e, portanto, a necessidade de normas gerais padronizantes dos sistemas tributários da União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Essa dupla interpretação do Art.146 tem determinado também uma dupla possibilidade no exercício da competência tributária para legislar sobre decadência e prescrição, conforme veremos mais adiante. Propomos, então, examinar o texto constitucional segundo o pressuposto de que para entender o sentido de um texto enunciado, necessário faz-se também o ingresso nas condições que informaram sua produção. É essa, aliás, a posição de LENIO LUÍZ STRECK, ao afirmar que, no discurso dogmático, a lei não pode ser vista como “sendo uma *lei em si*, abstraída das condições (de produção) que a engendraram, como se a sua condição de lei fosse uma propriedade

tributantes e também as regulam às limitações constitucionais ao poder de tributar”. Pronto o conteúdo está firmado. Quanto mais não seja, indica, denotativamente, o campo material, fixando-lhe limites. E como fica a dicção constitucional, que despendeu tanto verbo para dizer algo bem mais amplo? Pede-se no âmago de rotunda formulação pleonástica, que nada acrescenta. Vejamos. Pode o legislador complementar, invocando a disposição do Art. 146, III, a, definir um tributo e suas espécies? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência. Ser-lhe-á possível mexer no fato gerador, na base de cálculo e nos contribuintes de determinado imposto? Novamente sim, no pressuposto de que o faça para dispor sobre conflitos. E quanto à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários? Igualmente, na condição de satisfazer àquela finalidade primordial”..

96 FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Segurança jurídica e normas gerais tributárias*. Revista de Direito Tributário, São Paulo: RT, 1981, (5) 17/18: 50-6., p. 51-6.

‘natural’.⁹⁷ Considera a lei como um produto indissociado de seu processo de criação.

3.3 A Constituição de 1946 e as condições de produção do Art.146 da Constituição Federal de 1988

Já vimos que a dupla interpretação do Art.146 deve-se à expressão “normas gerais em matéria de legislação tributária”, que se encontra no Inciso III. Para tentar resolver os problemas decorrentes dessa dupla interpretação na competência tributária sobre decadência e prescrição, será preciso, portanto, verificar as condições de produção do texto contido no Inciso III deste Artigo.

Na Constituição de 1946, figurava a expressão *normas gerais de direito financeiro*, presente no Art. 5º, Inciso XV, b, proposto pela Emenda nº. 938, do constituinte ALIOMAR BALEEIRO. Foi esse Artigo que permitiu que, em 1º de dezembro de 1965, a referida Constituição recebesse a Emenda nº. 18, que reestruturou o Sistema Constitucional Tributário. Essa emenda, por sua vez, possibilitou que, em 25 de outubro de 1966, o Projeto nº. 4.834, de 1954, de autoria de RUBENS GOMES DE SOUSA, com apoio do Ministro OSWALDO ARANHA, se convertesse na Lei nº. 5.172⁹⁸. Na Constituição de 1967, essa Lei foi recepcionada com fundamento no Art. 18, § 1º, como norma geral de direito tributário, e denominada Código Tributário Nacional pelo Ato Complementar nº. 36, publicado no DOU de 14 de março de 1967. Atualmente, encontra-se fundamentada no Art.146 da Constituição de 1988.

Observe-se, houve até seis exercícios de competência distintos: (i) a criação do Art.5º, XV, b na Constituição de 1946; (ii) a edição da EC nº18/65; (iii) a criação da Lei nº. 5.172/66; (iv) a recepção da mesma Lei pela Constituição de 1967; (v) a edição do Ato Complementar nº. 36/67, e (vi) a recepção da mesma Lei, como Código Tributário Nacional, pela Constituição de 1988.

97 FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Segurança jurídica e normas gerais tributárias*, cit., p.51-6.

98. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 13-4. Também em RUBENS GOMES DE SOUSA, GERALDO ATALIBA e PAULO DE BARROS CARVALHO, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 19-30.

Foram-se os fatos produtores de normas jurídicas, mas ficou a linguagem normativa que os registrou. E interessa, no que toca especialmente à questão da interpretação do Inciso III do Art.146 da Constituição atual, examinar trechos do parecer de ALIOMAR BALLEIRO, justificando a Emenda nº. 938, e do parecer dado ao projeto de Código Tributário Nacional, também chamado Projeto Rubens Gomes de Sousa – Osvaldo Aranha.

Justificação da Emenda nº. 938 ao projeto da Constituição de 1946, sobre as normas gerais de direito financeiro:

“(...) visa a disciplinar uniformemente em todo o país as regras gerais sobre a formação das obrigações tributárias, prescrição, quitação, compensação, interpretação etc., evitando o pandemônio resultante de disposições diversas, não só de um Estado para outro, mas até dentro do mesmo Estado, conforme seja o tributo em foco. Raríssimas pessoas conhecem o Direito Fiscal positivo do Brasil, tal a Babel de decretos-leis e regulamentos colidentes, em sua orientação geral.”

Projeto nº. 4.834/54

“O Projeto de Código Tributário Nacional
Parecer aprovado pela Comissão da Constituição e da
Justiça da Câmara dos Deputados)

Os prós da codificação em geral

(...)

Em matéria financeira, nesta nossa época de aviões, quem cortar o Brasil de norte a sul ou de leste a oeste conhecerá o império de mais de 2000 aparelhos fiscais, pois que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios se regem por textos diversos de direito tributário, muito embora todos eles se entronquem ou pretendam entroncar-se na Constituição Federal, como primeira fonte jurídica da imposição. Cada Estado ou Município regula diversamente os prazos da prescrição, as regras da solidariedade, o conceito de fato gerador, as bases de cálculo dos impostos que lhe foram distribuídos etc.

Não raro, alguns deles dilatam as prerrogativas, invadindo o campo da competência de outras pessoas de direito público, apossando-se sem partilha de tributos da

competência concorrente (Art.21 da Constituição de 1946) e operando distorções violentas do conceito de taxa para disfarce de impostos que lhes são vedados, quando não ultrapassando limitações rígidas do texto supremo.

No mesmo local do território pátrio, o contribuinte é disputado por três competências fiscais, que nem sempre coordenam as respectivas exigências para bom convívio entre si e com os governados. Corrigir essa incômoda e caótica situação foi o pensamento vencedor da constituinte de 1946, quando esta, após algumas hesitações iniciais, aprovou a Emenda nº. 938, de que resultou o Art.5º, XV, b, da nova Carta Magna:” (destacamos).

RUBENS GOMES DE SOUSA relata que ALIOMAR BALEEIRO encontrou na expressão “normas gerais” uma forma de vencer a resistência política à ideia de “atribuir a União competência para legislar sobre direito tributário, amplamente e sem a limitação contida no conceito de normas gerais, desde que esta legislação tivesse a feição de uma lei nacional, de preceitos endereçados ao legislador ordinário dos três poderes tributantes: União, Estados e Municípios. Afora isto, ele não via e não achava necessário delimitar, de outra maneira, a competência que queria fosse atribuída ao Legislativo da União, que já então ele concebia, neste setor e em outros paralelos, não como federal, mas sim nacional.”⁹⁹.

Numa época em que, como se destaca no Parecer do Projeto do CTN, no mesmo local do território pátrio, o contribuinte era disputado por três competências fiscais diferentes, ALIOMAR BALEEIRO falou em *regras gerais* para tratar de normas aplicáveis para a União, Estados, Municípios e Distrito Federal (os destinatários possíveis para regras sobre atos legislativos), de tal forma que *normas gerais de direito financeiro* significava o conjunto de preceitos que regiam a atividade impositiva da União, Estados, Municípios e Distrito Federal em matéria tributária.

Note-se que, com esse sentido, a expressão cunhada por ALIOMAR BALEEIRO, de que derivou a expressão *normas gerais em matéria de legislação tributária*, não arranha o pacto federativo, como querem aqueles que levam em consideração apenas os Incisos

99 Comentários ao Código Tributário Nacional - Parte geral, pp. 4-5.

I e II do Art.146. Pelo contrário, funciona como expediente demarcador desse pacto, posto que, com sua generalidade, além de uniformizar a legislação, evitando eventuais conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

De fato, nenhuma legislação nacional pode restringir seus destinatários a qualquer desses entes. Qualquer lei nacional que fosse discriminatória, favorável ou desfavoravelmente a qualquer uma das pessoas políticas, estaria em desconformidade com a Constituição Federal. A generalidade da regra é, como diria GERALDO ATALIBA, desdobramento do princípio da legalidade garantidor da igualdade das pessoas políticas de direito público interno.

Só não se podem generalizar os conflitos de competência, posto que exigem regras dirigidas a destinatários específicos¹⁰⁰, e as limitações constitucionais ao poder de tributar, pois a regulamentação de cada imunidade expressa no Texto Supremo dirige-se, ainda que mediatamente, a pessoa política específica.

3.4 Normas gerais sobre decadência e prescrição

As normas gerais de direito tributário são sobrenormas que, dirigidas à União, Estados, Municípios e Distrito Federal, visam à realização das funções certeza e segurança do direito, estabelecendo a uniformidade do Sistema Tributário Nacional, em consonância com princípios e limites impostos pela Constituição Federal. Como diz LÚCIA VALLE FIGUEIREDO, a “norma geral, se corretamente dentro de seu campo de abrangência, ao contrário do que se pode dizer em matéria de invasão de competências federativas, é sobretudo, fator de segurança e certeza jurídicas, portanto, tendem a igualdade e certeza da aplicação uniforme de dados princípios.”¹⁰¹.

TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR sublinha a importância das normas gerais de direito tributário para padronização e segurança jurídica do Sistema Tributário Nacional, sempre sujeito

100 Se o conflito é entre IPI e ISS, a regra vale apenas para a União e os Municípios; se entre ISS e ICMS, apenas para os Municípios e o Estado, se entre os poderes tributantes do próprio ISS, somente para os Municípios.

101 FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Competência administrativas dos Estados e Municípios*. Separata, s/d, p. 7.

aos personalismos e individualismos que caracterizam a realidade jurídica e cultural brasileira. E adverte que a eliminação das normas gerais de direito tributário “é um risco muito grande, que nos obrigaria a acreditar numa ordem espontânea, capaz de, por si só, responder às exigências da justiça, o que, certamente, não é de se aceitar, sobretudo se olharmos nossa tradição.”¹⁰².

Nenhum exercício de competência pode apresentar-se como uma carta em branco ao legislador complementar ou ordinário, pois toda competência legislativa, administrativa ou judicial já nasce limitada pelo influxo dos princípios constitucionais que informam o Sistema Tributário Nacional.

Do plexo de dispositivos expressos e princípios resulta o pacto federativo positivo firmado na Constituição Federal de 1988 e surge a expressa competência constitucional para, mediante lei complementar, disciplinar sobre as matérias de decadência e prescrição em direito tributário.

Portanto, o legislador complementar que tratar de decadência e prescrição tributárias deve dirigir essas regras igualmente à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, pois a garantia do princípio federativo e da autonomia dos Municípios está jungida à generalidade dos destinatários, realizando também o primado da isonomia das pessoas políticas.

Diante dessa premissa, não é possível aceitar a interpretação de que o termo *gerais* da expressão constitucional “normas gerais em matéria de legislação tributária” designa apenas diretrizes genéricas, deixando o prazo formativo da decadência e da prescrição sujeito à competência ordinária de cada ente político¹⁰³. O prazo da

102 FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Segurança jurídica e normas gerais tributárias*, cit., p. 56.

103 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p.559. Assim ROQUE CARRAZZA filia-se à segunda corrente interpretativa da função das normas gerais de direito tributário, mas considera “que as normas gerais em matéria de legislação tributária devem disciplinar a prescrição e decadência tributárias”. Entende, assim, que “a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na Carta Suprema) nem, por outro, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes. O legislador complementar não recebeu um ‘cheque em branco’ para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias. Melhor esclarecendo, a lei complementar poderá

decadência e da prescrição é o fato jurídico abstrato que conforma a hipótese dessas regras. Se a consequência do fluxo desses prazos fosse mesmo regulada por lei complementar, enquanto o pressuposto dessa consequência seria regulado por lei ordinária, haveria uma inaceitável cisão na estrutura dessas normas jurídicas.

Determinar que “cabe à lei complementar (...) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária” sobre “decadência e prescrição”, significa outorgar à lei complementar a possibilidade de esboçar a hipótese e o conseqüente das regras da decadência e da prescrição. Equivaleria a aceitar que, na instituição de empréstimo compulsório *ex vi* do Art.148 da CF/88, o conseqüente tributário fosse definido por lei complementar e a hipótese tributária por lei ordinária.

determinar – como de fato determinou (Art.156, V, do Código Tributário Nacional) – que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. Poderá, ainda, estabelecer – como de fato estabeleceu (arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional) – o *dies a quo* destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigiá-lo. Poderá, igualmente, elencar – como de fato elencou (arts. 151 e 174, parágrafo único, do Código Tributário Nacional) as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária. Neste particular, poderá, aliás, até criar causas novas (não contempladas pelo Código Civil brasileiro), considerando as peculiaridades do direito material violado. Todos estes exemplos enquadram-se, perfeitamente, no campo das normas gerais em matéria de legislação tributária. (...) Não é dado porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada ‘economia interna’, vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas”. Além disso, compreende que a fixação de prazos decadenciais e prescricionais são questões relacionadas a direito material, que “estão no campo privativo das pessoas políticas, que lei complementar alguma poderá restringir, nem, muito menos, anular.”.

BALERA, Wagner. *Decadência e prescrição das contribuições de seguridade social*. In: Contribuições Sociais - questões polêmicas. Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 1995, p.96. Também WAGNER BALERA defende que a circunstância de a Constituição Federal conferir à lei complementar o caráter de norma geral, não retira a competência tributária do legislador ordinário. Seguindo PONTES DE MIRANDA, entende que as aludidas *normas gerais* são leis sobre leis de tributação. E que “será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo”, embora possa a lei complementar – *ex vi* do Art.146, III, b, da CF/88, – regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição, dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar regras a respeito do reinício do curso da prescrição.

Em suma, estabelecer normas gerais sobre decadência e prescrição em lei complementar implica definir nesse veículo normativo a hipótese (determinando o prazo, seu termo inicial e eventuais circunstâncias suspensivas e interruptivas que conformam esse fato temporal) e o conseqüente (extinção do direito de lançar, do crédito ou do direito de ação) das regras da *decadência e prescrição do direito do Fisco* e da *decadência e prescrição do direito do contribuinte*, aplicáveis, indiscriminadamente, à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal.

3.5 O plano da literalidade infraconstitucional da decadência e da prescrição

O plano da literalidade infraconstitucional é aquele em que se encontram os documentos normativos complementares à Constituição de 1988, que permitiram a edificação das regras jurídicas de decadência e prescrição pertinentes ao direito tributário positivo, a partir da articulação dos sentidos prescritivos dispostos nesse plano.

A criação do direito, a derrogação e ab-rogação de leis, como também o fenômeno da recepção constitucional e da extinção do direito pela decadência ou pela prescrição, passam necessariamente por esse plano.

Na Constituição de 1967, as normas gerais de direito tributário estavam assim delineadas:

Art. 18 (...)

§ 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Não havia expressa determinação constitucional para que as matérias de decadência e prescrição fossem objeto de lei complementar: a União poderia editar normas gerais de direito tributário sobre decadência e prescrição, desde que essas regras respeitassem o pacto federativo e a autonomia dos municípios. Disso resultaram críticas contundentes, como ilustra a seguinte Ementa do STJ, em que foi relator o Min. ANTONIO DE PÁDUA RIBEIRO:

I – Sob a égide da Constituição anterior (Emenda Constitucional n. 1/1969, art. 18, § 1º), muito se discutiu sobre se a prescrição constituía, ou não, matéria integrante do conceito de ‘normas gerais de direito tributário’, a ser versada em lei complementar, tema esse que, ao final, foi expressamente incluído no contexto das referidas normas gerais *ex vi* do art. 146, III, *b*, da vigente Lei Maior. Até então, a jurisprudência procurou compatibilizar as disposições dos arts. 2º, § 3º, e art. 40 e seus parágrafos da Lei 6.830, de 22.09.1980, com as regras consubstanciadas no art. 174, CTN. Tal proceder foi razoável, tendo em conta que o CTN é uma lei ordinária de eficácia complementar e o princípio segundo o qual as regras atinentes à restrição do exercício de direitos devem ser interpretadas de modo mais favorável aos titulares destes. II – No caso, adota-se esse entendimento jurisprudencial, portanto se trata de execuções ajuizadas sob a égide da Constituição anterior” (STJ, 2ª Turma, Resp 36311-93/RS, J.31.10.1996, *DJU*, 25.11.1996, P. 46172).

3.5.1 Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966

Recepcionada primeiro pela Constituição Federal de 1967, depois pela de 1988, a Lei nº. 5.172 de 25 de outubro de 1966, ou Código Tributário Nacional, é atualmente o principal veículo introdutor dos enunciados prescritivos que versam sobre a matéria da decadência e prescrição e, por isso, é essencial para a construção das regras deste trabalho.

3.5.2 Lei nº. 6.830, de 22 de setembro de 1980

A Lei de Execução Fiscal, produzida sob a égide da Constituição Federal de 1967, como lei posterior em relação ao Código Tributário Nacional, alterou pontualmente a disciplina da prescrição do direito do Fisco prevista no Código Tributário Nacional, sendo seus dispositivos posteriormente recepcionados pela Carta de 1988.

Os dispositivos introduzidos pela Lei nº. 6.830, de 22 de setembro de 1980, são os seguintes:

Art. 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 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.(...)

§ 9º - O prazo para cobrança das contribuições previdenciárias continua a ser o estabelecido no art. 144 da Lei nº. 3.807, de 26 de agosto de 1960.

Art. 8º (...)

§ 2º - O despacho do juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição.

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

3.5.3 Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991

Esta Lei, que dispôs sobre a organização da Seguridade Social e instituiu o Plano de Custeio, veiculou os dispositivos abaixo transcritos, distendendo, em relação ao Código Tributário Nacional, o prazo da decadência de cinco para dez anos (Art. 45 *caput*) e trinta anos (Art. 45 § 1º), e o prazo de prescrição, também, de cinco para dez anos (Art. 46):

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

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

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

§ 1º No caso de segurado empresário ou autônomo e equiparados, o direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos, para fins de comprovação do exercício da atividade, para obtenção de benefícios, extingue-se em 30 (trinta) anos.

(...)

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

Entretanto, diversamente do Código Tributário Nacional e da Lei de Execução Fiscal, a Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991 foi produzida sob pleno vigor do Art. 146, III, b da Constituição Federal de 1988, que expressamente determina que matéria de decadência e prescrição é de competência restrita à esfera da lei complementar.

Por não se tratar de lei complementar, entendemos que os dispositivos desta Lei afrontam expressamente a Carta Magna, apresentando-se incompatíveis com os requisitos constitucionais para produção dessa categoria de normas jurídicas, devendo, destarte, ser submetidos ao respectivo controle de constitucionalidade para cumprir o disposto no Texto Supremo.

Seguindo SACHA CALMON NAVARRO COELHO¹⁰⁴, entendemos que os prazos de decadência e prescrição das contribuições previdenciárias devem ser disciplinados pelo Código Tributário Nacional.

3.5.4 Decreto nº. 20.910, de 6 de agosto de 1932

Este Decreto dispôs genericamente sobre prescrição em relação à União, aos Estados e aos Municípios:

Art. 1º – As dívidas passivas da União, dos Estados e Municípios, bem assim todo e qualquer direito da ou ação da Fazenda federal, estadual e municipal, seja qual for sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originaram.

Este dispositivo, recepcionado pela Carta de 1988, bem como pelas anteriores, vale como regra geral da prescrição das dívi-

104 NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. *A decadência e a prescrição em matéria tributária*. Revista de Direito Tributário. São Paulo, Malheiros, s/d (XVI) 73: 82-9., p. 27.

das da Fazenda Pública, mas não é mais aplicável a matéria tributária em razão da decadência e da prescrição terem recebido tratamento específico com a edição da Lei nº. 5.172/66.

CAPÍTULO

4 Crédito tributário e débito do Fisco

4.1 Distinção entre crédito tributário e débito do Fisco

Direito é o conjunto de normas jurídicas válidas, ou seja, de significações estruturadas de enunciados veiculados por instrumentos introdutórios, as quais apresentam estrutura hipotético-condicional. Na norma tributária, a hipótese descreve um fato de possível ocorrência que implica, normativamente, o consequente. Esse vínculo prescreve relação de dever-ser entre dado sujeito ativo e classe determinável de sujeitos passivos, a qual apresenta como objeto prestação determinável pelo produto matemático entre base de cálculo e alíquota.

Sob a óptica tradicional, a hipótese da norma jurídica tributária (“fato gerador” abstrato) incide sobre o suporte fático, produzindo o fato jurídico tributário (“fato gerador” concreto). Como ensina ALFREDO AUGUSTO BECKER, do fato jurídico tributário decorre, automática e infalivelmente, a relação jurídica tributária efectual, chamada pelo Código Tributário Nacional de “obrigação tributária”, *ex vi* do Art.113.

Essa obrigação não apresenta ainda concretude de suporte físico, pois não foi ainda constituída em linguagem. É o ato de aplicação do direito tributário, que lhe confere revestimento linguístico, constituindo o crédito tributário ou o débito do Fisco.

Por mera convenção, definiremos *crédito* e *débito* em função do sujeito Fisco presente nessas duas relações jurídicas: *crédito tributário* é o direito subjetivo do Fisco de receber prestação patrimonial; *débito do Fisco*, o dever jurídico do Fisco de devolver determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo (direito subjetivo do contribuinte).

O crédito tributário é relação jurídica que decorre mediatamente do fato jurídico tributário e, imediatamente, de ato formalizador de autoridade ou ato do particular. O *débito do Fisco* é relação jurídica que decorre mediatamente do fato do pagamento indevido

e, imediatamente, de ulterior ato de aplicação que reconheça esse fato.

É o processo de positivação do direito: o evento jurídico (o *evento jurídico tributário*, no caso do crédito, e o *pagamento indevido*, no caso do débito) engendrando uma relação jurídica efectual (a *obrigação tributária*, no caso do crédito, e a *obrigação do Fisco*, no caso do débito) que, mediante ato de aplicação do direito produz relação jurídica com revestimento jurídico (*crédito tributário* e *débito do Fisco*).

Preferimos a expressão *débito do Fisco* à “repetição do indébito tributário”, que induz a uma aparente contradição: ora, se é indébito, indevido, então não é jurídico e, portanto, não pode ser tributário.

O lançamento, como ato aplicação, é *condição suficiente* do crédito tributário, que, por sua vez, é *condição necessária* do lançamento. Havendo lançamento, há crédito, mas o fato de haver crédito não implica necessariamente a existência de lançamento.

São duas as espécies de crédito tributário: o *crédito tributário lançado*, fruto do ato administrativo de lançamento tributário, e o *crédito tributário instrumental*, formalizado pelo ato do próprio sujeito passivo. É que o CTN, *ex vi* do Art.150, instituiu a modalidade em que o próprio contribuinte é obrigado a formalizar o crédito tributário em observância às normas que prescrevem os deveres instrumentais (obrigações acessórias). Tanto crédito tributário lançado quanto o instrumental constituem relações jurídicas individuais e concretas, líquidas e certas, mas, considerando que o Art.142 do CTN estabelece como *critério de relevância*, na definição de lançamento, que este seja produzido “privativamente” por autoridade administrativa, há de se concluir que o denominado “lançamento por homologação”, que gera o crédito tributário instrumental, não é lançamento tributário no sentido normativamente padronizado.

Três são os atos de aplicação habilitados a constituir o *débito do Fisco*, de acordo com os Arts.165, III e 167, II do CTN: (i) os atos administrativos de reforma, anulação ou revogação, (ii) a decisão administrativa e (iii) a decisão judicial. A edição de qualquer dessas normas individuais e concretas consubstancia o fato jurídico que coloca o Fisco como sujeito passivo de um dever jurídico de conteúdo patrimonial, fundando-se no evento do pagamento indevido.

O pagamento indevido não é um *pagamento irregular*, ou seja, não apresenta nenhuma irregularidade no que diz respeito ao seu *quantum* ou à sua forma. É realizado em conformidade com a legislação tributária vigente, mas se torna indevido porque: (i) a legislação tributária que o fundamentou afigura-se incompatível com o direito posto, (ii) o fato tributário efetivamente não ocorreu, (iii) o ato de aplicação que determinou a exigibilidade da prestação apresenta-se com vício de ilegalidade.

Decorre, portanto, de um *pagamento regular* que é posteriormente reconhecido pelo direito como indevido. Num primeiro momento, é fato extintivo do crédito tributário e, num segundo momento, é fato gerador do débito do Fisco¹⁰⁵.

Não se pode, portanto, considerar o *pagamento regular* e o *pagamento indevido* como proposições contraditórias¹⁰⁶. A existência de um não contradiz a existência do outro; pelo contrário: se há juridicamente pagamento indevido, então houve pagamento regular e, se não houve pagamento regular, não haverá pagamento indevido.

4.2 Distinção entre pagamento, restituição e compensação

Crédito tributário é a relação jurídica que surge com a projeção eficaz da regra-matriz de incidência tributária, e o débito do Fisco é relação jurídica decorrente da projeção eficaz da regra do direito à repetição do indébito tributário.

Trata-se de relações jurídicas diversas. Se o *pagamento* do tributo é o fato jurídico que extingue o crédito tributário (Art.156, I do CNT), a *restituição* do valor do tributo arrecadado indevidamente é fato jurídico que extingue o débito do Fisco (Arts 165, 166, 167, 168 e 169 do CNT). Além dessas duas formas de extinção, uma do

105 De acordo com PAULO DE BARROS CARVALHO, para a norma individual e concreta que reconhece juridicamente o fato *pagamento indevido*, o tempo do fato seria o da própria edição dessa regra, e o tempo no fato voltar-se-ia justamente para o momento da ocorrência do *pagamento regular*.

106 KLUG, Ulrich. *Lógica Jurídica*. Bogotá: Temis, 1990, p.5. Contradição é a relação lógica que se estabelece entre duas proposições de maneira que ambas não podem ser verdadeiras ou falsas ao mesmo tempo: se uma é verdadeira então a outra é falsa e se está é verdadeira a outra é que será falsa, ou em linguagem lógica “– (p. -p)”.

crédito e outra do débito, há a *compensação*, que extingue crédito e débito concomitantemente (Arts. 156, II e 170 do CNT).

O pagamento pressupõe relação jurídica de *crédito tributário* e o *ato de pagar* do contribuinte, enquanto a restituição pressupõe relação jurídica de *débito do Fisco* e *ato de pagar* do Fisco. A compensação pressupõe relação jurídica de *crédito tributário* e de *débito do Fisco*, e ato do contribuinte ou do Fisco que realize essa operação, além de depender de lei que expressamente autorize esse ato.

Pagamento, restituição e compensação são, portanto, realizadas mediante atos de aplicação. A diferença entre as duas primeiras e a última está no fato de que esta é uma operação entre relações jurídicas simetricamente contrárias.

4.3 Formas de extinção do crédito tributário e do débito do Fisco

A decadência é uma forma extintiva do direito de constituir o crédito tributário ou o débito do Fisco: a essas duas formas de extinção de direito chamaremos, respectivamente, *decadência do direito do Fisco* e *decadência do direito do contribuinte*. A prescrição é uma forma extintiva do direito de cobrar judicialmente o crédito tributário ou o débito do Fisco: a essas outras duas formas de extinção de direito chamaremos, respectivamente, *prescrição do direito do Fisco* e *prescrição do direito do contribuinte*.

A *decadência do direito do Fisco* corresponde à perda da competência administrativa do Fisco para efetuar o ato de lançamento tributário, e a *prescrição do direito do Fisco*, à perda do direito de o Fisco ingressar com o processo executivo fiscal. Juridicamente, só surge direito de ação se houver crédito tributário constituído, seja por lançamento (crédito tributário lançado), seja por ato do particular (crédito tributário instrumental). Sendo assim, mesmo não ocorrendo lançamento, pode-se falar em crédito tributário e, portanto, em prescrição do direito de exercer a ação executiva tendente à cobrança desse crédito.

A *decadência do direito do Fisco* está disciplinada, basicamente, no Art.150, § 4º do CTN, nos casos em que houver paga-

mento antecipado, e no Art.173 do CTN, nos casos em que não houver pagamento antecipado. A *prescrição do direito do Fisco* está regulada, basicamente, no Art.174 do CTN.

Além disso, há a hipótese de extinção aludida no Art.156, V do CTN, que não é propriamente regra decadencial ou prescricional, mas regra autônoma que permite extinguir créditos tributários constituídos extemporaneamente ou não cobrados tempestivamente.

A *decadência do direito do contribuinte* corresponde à perda do direito de o contribuinte pleitear administrativamente o débito do Fisco, e a *prescrição do direito do contribuinte*, à perda do direito de ação de que o contribuinte é titular para efetivar seu direito ao débito do Fisco.

A disciplina da *decadência do direito do contribuinte* encontra-se, basicamente, nos Arts. 165, 166, 167 e 168 do CTN. A *prescrição do direito do contribuinte* deflui de um desdobramento da interpretação do Art.168 do CTN e, ainda, da hipótese da ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição, aludida no Art.169 do CTN.

CAPÍTULO

5 Crédito tributário

5.1 O sentido da expressão *ato administrativo*

Como diz LUDWIG WITTGENSTEIN, “os limites da minha linguagem significam os limites do meu mundo”¹⁰⁷. Sem aparelhar nossa ferramenta de trabalho, que é a linguagem, simplesmente não conseguimos detectar as múltiplas nuances que o direito constrói e de cuja manipulação nos tornamos reféns. Especificamente na Ciência do Direito, romper os limites da linguagem é alargar os horizontes para a compreensão do direito.

Por isso, é necessário discutir a relevância do problema da ambiguidade das palavras no processo de aplicação do direito. Tomemos como exemplo a afirmação de que “a posse incide sobre a posse e faz nascer a posse”, que só poderá ser compreendida por quem souber identificar, no direito civil, as três acepções de *posse*: norma geral e abstrata veiculada pelo Código Civil, fato jurídico de determinada pessoa exercer factivamente relação com dada coisa com ânimo de proprietário e direito subjetivo decorrente desse fato¹⁰⁸. Assim, a afirmação seria compreendida: a posse (norma) incide sobre a posse (fato) e faz nascer a posse (relação jurídica).

Assim como ocorre com *posse* no direito civil, *ato administrativo* apresenta mais de uma acepção no direito administrativo¹⁰⁹.

107 WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tratado lógico-filosófico*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1995, p. 114.

108 A ambiguidade do vocábulo *posse* foi nos revelada por LUIZ CÉSAR DE SOUZA QUEIROZ, autor do livro *Sujeição passiva tributária*, publicado pela Forense, e hoje professor de direito tributário da UERJ.

109 No direito civil são, também, exemplos desse mesmo problema: (i) o termo “contrato” que pode significar a norma, o fato do acordo de vontades, o próprio instrumento ou o conteúdo contido no instrumento que firma o acordo de vontades e (ii) o vocábulo “negócio jurídico” que pode conotar o próprio acordo de

Que é ato administrativo? Ato de aplicação do direito? Ou é justamente o produto desse ato, quer dizer uma norma individual e concreta? Ou será o documento legal veiculador desse ato de concreção do direito?

Se em *posse* é possível distinguir três significados, em *ato administrativo* pode-se identificar o que CARLOS SANTIAGO NINO chama de *ambiguidade processo/produto*, que consiste no fato de que um mesmo termo apresenta dois significados: um relativo à atividade ou ao processo, e o outro, ao produto ou resultado dessa atividade ou processo. Como exemplifica o autor, “é o que ocorre com palavras como ‘trabalho’, ‘vivência’, ‘construção’, ‘pintura’. Se alguém me diz ‘me encontro na pintura’, pode-se duvidar de, se o que gosta, é pintar ou contemplar quadros”¹¹⁰.

Assim, o ato administrativo (processo) produz o ato administrativo (produto), ao passo que o ato legislativo (processo) produz a lei (produto) e o ato judicial (processo) produz a sentença (produto). Note-se que, só no caso de *ato administrativo*, é que ocorre a *ambiguidade processo/produto*, à qual imputamos inúmeras das divergências e desencontros nas teorias que tratam do ato administrativo.

Se esse problema não passou despercebido a ANTÔNIO CARLOS CINTRA DO AMARAL¹¹¹, ele fica patente na “definição legal” proposta por HELY LOPES MEIRELES: “Ato administrativo é toda *manifestação* unilateral de vontade da Administração Pública, que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria.”¹¹². O termo por

vontades ou eficácia gerada pelo acordo de vontades. São palavras que propiciam a ambiguidade, cuja atenção sobre elas deve ser redobrada com o fito de se compreender o direito.

110 NINO, Carlos Santiago. *Introducción al análisis del derecho*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1984, p. 261.

111 AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. *Conceito e elementos do ato administrativo*. Revista de Direito Público, São Paulo: RT, 1974, (VII) 32: 36-42. p.38. Apercebendo-se dessa situação, em magnífico artigo publicado na RDP32, esse autor qualifica como inadequada a expressão “ato administrativo”, inspirando, assim, de modo original todo o desdobramento do raciocínio que edificamos nesse tópico.

112 MEIRELES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo: RT, 1977, p. 116-7.

nós destacado encerra a mesma ambiguidade de *ato administrativo*: *manifestação* serve tanto para denotar o ato de se manifestar (processo) como o resultado desse ato (produto)¹¹³.

Assim, quando um guarda de trânsito lavra um auto de infração, ele está realizando um ato administrativo. Ao mesmo tempo, a norma individual e concreta, introduzida pelo guarda mediante o suporte físico do auto de infração, é também um ato administrativo. Note-se, o primeiro ato administrativo é fato: consiste em ato de aplicação do direito. O segundo é o resultado jurídico daquele ato de aplicação do direito. O que entrevemos é a confusão entre (i) o ato de aplicação que cria a norma e a própria norma criada por esse ato; (ii) a fonte material e a norma produzida; (iii) o exercício da competência administrativa e seu resultado; (iv) a enunciação e o enunciado, e (v) o *processo* de criação do direito e o *produto*.

Ora, se de um lado essa dualidade é aceita na linguagem técnica do direito, de outro, no plano científico, que prima pela univocidade de seus termos, deve ser esclarecida de antemão. Assim, convencionaremos chamar *ato-fato administrativo*, ao ato da autoridade administrativa que configura o fato do exercício da competência administrativa, e *ato-norma administrativo*, à norma individual e concreta produzida por esse ato-fato,¹¹⁴ deixando a expressão *ato administrativo* para designar o gênero que envolve essas duas espécies¹¹⁵.

Assim, parece-nos pertinente distinguir entre os requisitos do ato administrativo citados por HELY LOPES MEIRELES¹¹⁶, os que se encontram no plano do ato-fato administrativo (competência

113 BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1993, p.173-4. Identificamos o mesmo tipo de ambiguidade no uso de *declaração*, no conceito proposto por CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO: “declaração do Estado no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas ao controle de legitimidade por órgão jurisdicional”. Entretanto, a poderosa intuição jurídica desse autor não deixou escapar essa dualidade ao efetuar a crítica à expressão *requisitos do ato*, propondo em seguida uma distinção entre *pressupostos do ato* e *elementos do ato*.

114 BERNARDES DE MELLO, Marcos. *Teoria do fato jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1993, p.106. A expressão *ato-fato* implica que se trata de ato humano em que o sentido psicológico da vontade é irrelevante.

115 Cf. *Lançamento tributário*, p. 89.

116 Idem, *ibidem*. p. 118-22.

e motivo) e os que se encontram no ato-norma administrativo (forma, finalidade e objeto). Com relação aos atributos, julgamos estarem todos eles (presunção de legitimidade, imperatividade e autoexecutoriedade) ligados ao *ato-norma administrativo*.

5.2 Elementos do *ato-fato* administrativo e do *ato-norma* administrativo

Sem desconsiderar a crítica de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO¹¹⁷, utilizaremos a noção de elemento tal qual foi definida por WITTEGENSTEIN, como “proposição factual que resulta da decomposição de um fato”¹¹⁸.

Compatibilizamos desse modo o conceito aristotélico¹¹⁹ de elementos de BANDEIRA DE MELLO com o de PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem elementos são as proposições jurídicas que compõem o fato (proposição linguística), e não entidades da ordem dos acontecimentos (eventos). Assim, adaptamos a proposta que havíamos edificado anteriormente¹²⁰ a essa nova perspectiva¹²¹.

5.2.1 Elementos do *ato-fato* administrativo

Os elementos do *ato-fato* administrativo, como entidades linguísticas que são, encontram-se revestidos em linguagem na

117 BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*, cit., p. 176-7.

118 WITTEGENSTEIN, Ludwig. *Tratado lógico-filosófico*, cit., p. 71.

119 ARISTÓTELES. *Metafísica*. Madri: Editoria Gredos, 1988, V, 3, 1014 a 30. ARISTÓTELES entende por “elemento” o componente de uma coisa qualquer, que seja uma espécie irreduzível a uma espécie diferente: neste sentido, p. ex., os elementos das palavras [isto é, as letras] são os elementos de que consistem as palavras, nos quais se dividem em última análise porque não podem dividir-se em partes de espécie diferente. Se um elemento for dividido, suas partes serão da mesma espécie; p. ex: “uma parte de água é água, ao passo que a parte de uma sílaba não é uma sílaba”.

120 Cf. *Lançamento tributário*, Capítulo V, itens 7 e 8.

121 PAULO DE BARROS CARVALHO, *Fundamentos jurídicos da incidência tributária*, p. 107.

enunciação enunciada que compõe a fonte formal. Sua refutação jurídica está justamente na relação desses enunciados com outros que exprimam de forma diferente esses referenciais empíricos¹²².

São elementos do ato-fato administrativo os fatos jurídicos protocolares que influem positivamente em sua conformação jurídica: (i) o agente público competente, (ii) o motivo do ato, (iii) o procedimento previsto normativamente e (iv) a publicidade.

Agente público competente é a autoridade administrativa juridicamente habilitada para fiscalização e verificação da ocorrência do motivo do ato, para realização do procedimento e da publicidade exigidos pelo direito posto¹²³.

Motivo do ato é o fato jurídico provado que autoriza (ato discricionário) ou exige (ato vinculado) a prática do procedimento administrativo.¹²⁴

Procedimento é o fato jurídico que se configura com a ordenação da série de atos e fatos jurídicos que colaboram, de forma sucessiva ou instantânea, sequencial ou não, na formação do ato-fato administrativo. Seria perfeitamente cabível considerar os outros três elementos (a autoridade, a publicidade e a verificação do motivo do ato) como aspectos do procedimento, mas preferimos especificar o sentido de *procedimento* como a estrutura, e não os fatos em si, de um sistema de fatos ordenadamente inter-relacionados e dirigidos a dado fim, ou seja, como a relação que se estabelece entre os vários fazeres.

Publicidade é o fato jurídico que se configura mediante o ato comunicacional, para informar ao destinatário que a norma individual e concreta foi produzida em conformidade com os pressupostos legais. Nela, constam os dêiticos da autoridade, do motivo do ato, do procedimento e da própria publicidade.

Basta provar a inexistência jurídica de qualquer desses elementos para se inquirir juridicamente um ato-norma administrativo

122 V. *infra* o Item Fontes do direito.

123 Não se confunde com o sujeito ativo do crédito, que é elemento do ato-norma administrativo de lançamento, compreendendo sim o conceito de fonte formal enquanto enunciação enunciada da autoridade produtora que necessariamente ocupará lugar no suporte enunciativo do ato administrativo.

124 Não há de se confundi-lo com a motivação que é proposição fáctica que perfaz o antecedente do ato-norma individual e, portanto, perfaz a função de elemento do ato-norma.

como inválido. Exemplo: uma multa de trânsito que seja lavrada sem a presença de qualquer desses elementos é de pleno direito invalidável perante o direito positivo.

5.2.2 Elementos do ato-norma administrativo

Elementos do ato-norma administrativo são os fatos jurídicos que compõem a estrutura dessa norma individual e concreta. Acatando a terminologia de PAULO DE BARROS CARVALHO, são elementos do ato-norma administrativo o fato-evento e o fato-conduta.

Em direito administrativo, o fato-evento é a motivação do ato administrativo, que pode ser expressa ou implícita. A motivação é expressa quando verbalizada no texto do veículo introdutor, e implícita quando, num ato administrativo vinculado, possa ser construída a partir do conteúdo do ato em contexto semântico-pragmático com o ato-fato que orientou sua produção. Motivação, desse modo, é uma proposição descritiva do motivo do ato que ocupa o lugar sintático de antecedente numa norma individual e concreta (ato-norma administrativo)¹²⁵.

Em direito tributário, fato-evento é a descrição em linguagem jurídica do evento jurídico tributário. No processo de positivação do direito, é o elo jurídico que liga a norma individual e concreta à regra-matriz de incidência tributária, estabelecendo, nessa interação, os referenciais de espaço e tempo imprescindíveis ao controle da legalidade do ato-norma administrativo.

Poderíamos dizer que o fato-evento é o genoma do ato administrativo, e a informação do DNA contida nesse genoma equivale à informação contida no fato-evento. É essa informação que nos permite identificar o evento tributário e a regra-matriz da incidência tributária que lhe confere juridicidade, facultando, assim, o controle da legalidade.

Fato-conduta é a relação jurídica constituída no consequente do ato-norma administrativo. Como relação que é, apresenta a forma xRy , em que x e y representam o sujeito ativo e o sujeito

125 Não obstante descreva fato, a motivação não se submete aos valores de verdade e falsidade, pois, enquanto antecedente de proposição normativa, subjugase aos valores validade/não validade que estabelecem justamente a relação de pertinência dessa proposição com o sistema jurídico.

passivo, e *R*, a obrigação, a permissão ou a proibição de dada conduta. No ato-norma administrativo de lançamento tributário, Fisco e contribuinte ocupam os polos dessa relação, que determina a obrigatoriedade de o contribuinte pagar o tributo ao Fisco. Na terminologia de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, o *fato-conduta* corresponde ao *conteúdo do ato administrativo*, definido por esse autor como aquilo que o ato dispõe¹²⁶.

5.3 Lançamento tributário

Lançamento tributário, consoante assinala LÚCIA VALLE FIGUEIREDO¹²⁷, apresenta vários matizes significativos¹²⁸. Encontam-se vinte e sete ocorrências do vocábulo *lançamento* no Código

126 BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*, cit., p. 179.

127 FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 137.

128 “Uma abordagem semântico-histórica, que refoge aos lindes deste trabalho, colocaria à luz as várias acepções que o termo “lançamento” assumiu perante os diversos contextos histórico-científicos em que foi empregada esta locução. Assim, no uso técnico-comercial-contábil temos o emprego da expressão “lançamento” como: - (i) ação ou (ii) efeito de escriturar uma verba em livros de escrituração comercial; (iii) a própria verba que se escritura; e (iv) efetuar o cálculo, conferir liquidez a crédito ou débito. (§) Em seu desenvolvimento, a legislação e a técnica-dogmática incorporaram aos textos legais e à doutrina o termo “lançamento”, acrescentando, com estas novas aplicações, novo matiz de significados à plurivocidade de sentidos de que já gozava o vocábulo, o empregando assim: (v) como procedimento administrativo da autoridade competente (Art. 142 do CTN), processo, com o fim de constituir o crédito tributário mediante a postura de (vi) um ato-norma administrativo, norma individual e concreta (Art. 145 do CTN, caput), produto daquele processo; (vii) como procedimento administrativo que se integra com o ato-norma administrativo de inscrição da dívida ativa; (viii) lançamento tributário como o ato-fato administrativo derradeiro da série em que se desenvolve um procedimento com o escopo de formalizar o crédito tributário; (ix) como atividade material do sujeito passivo de calcular o montante do tributo devido, juridicizada pela legislação tributária, da qual resulta uma (x) norma individual e concreta expedida pelo particular que constitui o crédito tributário no caso dos chamados “lançamentos por homologação” (Art. 150 do CTN e §§).”, *Lançamento tributário*, p. 145-6. BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*, tomo III. Milão: Giuffrè, 1964, p. 7-24-33. O correspondente em italiano *accertamento*, segundo BERLIRI, também

Tributário Nacional¹²⁹ e uma na Constituição Federal de 1988¹³⁰, basicamente em dois sentidos: (i) como o ato ou o procedimento material de formalização do crédito tributário realizado pelo contribuinte ou pelo Fisco e (ii) como a norma individual e concreta produzida pelo contribuinte ou pelo Fisco.

A proposta que identifica o ato-fato e o ato-norma como entidades contíguas, mas distintas, permite ampliar a análise do ato administrativo de lançamento tributário. O primeiro sentido é o de o *ato-fato administrativo*, em que se pode identificar o agente competente, o motivo do ato, o procedimento e a publicidade. O segundo é de *ato-norma administrativo*, em que se identificam o fato-evento (motivação) e o fato-conduta (relação jurídica tributária).

5.3.1 Lançamento tributário como norma individual e concreta produzida pelo agente fiscal

Doravante, utilizaremos *lançamento* como a norma individual e concreta que formaliza o crédito tributário e decorre de procedimento administrativo realizado por autoridade administrativa. Observamos que essa tomada de posição não inibe nem desqualifica o uso de *lançamento* com outras proporções de sentido, mas permite manter coerência com a orientação inicial deste trabalho, que define direito como o conjunto das normas jurídicas válidas.

Essa opção foi orientada também pelo diretivo do Art. 142 do CTN, que exclui do sentido de *lançamento* a norma individual e concreta formalizada pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verifi-

apresenta vários sentidos, o que seria “um dos motivos que justificam a confusão e os equívocos cometidos pela doutrina italiana na sistematização desta matéria.

129 Art. 82 § 2º, Art. 85 § 3º, como título da Secção I do Capítulo II, Art. 142 caput e parágrafo único, Art. 143, Art. 144 caput e § 1º, Art. 145, Art. 146, Art. 147 caput e § 1º, Art. 149 caput, incisos VIII, IX e parágrafo único, Art. 150 caput e §§ 1º e 4º, Art. 154, Art. 156 inciso VII, Art. 160, Art. 173 incisos I, II e III e no parágrafo único do Art. 195.

130 Art. 146, III, b.

car 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.

No *caput* e no parágrafo único desse dispositivo – conforme assinala LÚCIA VALLE FIGUEIREDO¹³¹ –, *lançamento* está empregado na acepção de procedimento formalizador do crédito tributário. Trata-se, pois, de norma de competência administrativa orientada para a conformação do ato-fato administrativo de lançamento tributário, disciplinando o ato do direito dirigido a constituir o crédito.

Não pode ser confundido com aquilo que se chama de sentido material de *lançamento*, designando ora a atividade material de formalizar o crédito tributário independentemente da pessoa que o realiza (seja o contribuinte, seja a autoridade judiciária), ora o produto desse ato formalizador do crédito quando não realizado pelo Fisco. Isso porque, nesses dois últimos casos, considera-se que o lançamento pode ser realizado por outra pessoa que não a autoridade administrativa, e isso não está de acordo com o previsto no Art.142.

É sob essa óptica que se discute a índole do chamado “autolançamento” como atividade material, denotando o ato de formalização efetuado pelo contribuinte e que culmina com o pagamento antecipado.

Assim, *lançamento* será considerado como ato-norma administrativo, com estrutura dual de fato-evento e fato-conduta, introduzido pela autoridade fiscal. Não poderá ser confundido, portanto, com o procedimento administrativo e estará em oposição às demais normas jurídicas que também têm o condão de constituir o crédito tributário, mas que não decorrem de procedimento administrativo realizado pelo Fisco. A cada uma dessas normas, chamaremos *norma individual e concreta de formalização do crédito tributário*.

131 FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. cit., p. 137.

5.3.1.1 O fato-evento, ou fato jurídico tributário

No fato-evento, encontramos a descrição do motivo do ato e, no caso específico do lançamento tributário, a descrição do fato jurídico tributário. Conforme dispõe o Art. 144 do CTN, o fato-evento do ato-norma administrativo de lançamento reporta-se à data da ocorrência do evento tributário e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Verifica-se, pois, que o fato-evento não só constitui o fato jurídico tributário como também define o direito aplicável. Sem fato-evento não há fato jurídico. Sem fato jurídico que determine as coordenadas espaço-temporais da legislação vigente, o direito aplicável é uma incógnita.

O evento não é o fato-evento, é descrito pelo fato-evento que assim o constitui juridicamente. O evento é, por exemplo, a circunstância de ser proprietário de imóvel no perímetro urbano da cidade de São Paulo no dia 01/01/2000. O fato-evento decorre do ato de enunciação, da lavratura do ato-norma administrativo de lançamento em 20/02/2000. Pode-se dizer, assim, que o evento é conteúdo do fato-evento ou que, juridicamente, o fato-evento descreve o evento.

Identificam-se aí dois momentos: o da enunciação do fato-evento e o do referente constituído por essa proposição. A data *do* fato é 20/02/2000 e a data *no* fato é 01/01/2000: esta indica a data da ocorrência do acontecimento tributário; aquela, o momento em que esse acontecimento foi internalizado na linguagem própria do direito.

Vale advertir: pode haver fato-evento sem evento que lhe corresponda. Ora, a história nasceu com a linguagem. A linguagem propicia a representação do real sem com ele se confundir. Como disse CHARLES SANDERS PEIRCE: “signo é algo que representa algo diferente de si mesmo”¹³². A linguagem, que é feita de signos, não é aquilo que representa. Qual gêmeos univitelinos, com a linguagem nascem, concomitantemente, a verdade e a mentira. Ainda, nesse mesmo berço, surgem de mãos dadas a história e o direito. Sem linguagem não há verdade, nem mentira; nem história, nem direito. Assim como na história, o direito pode referir-se a um evento

132 PEIRCE, Charles S. *Semiótica*, cit., p. 47.

que não ocorreu e, para isso, existe no direito o contraditório administrativo, judicial e o mandado de segurança como formas de processamento da verdade construída no interior do direito.

Outra percepção que o estudo mais acurado do fato-evento nos propicia é a de que o direito não volta ao passado, reconstrói o passado no presente, o enunciando e instalando seus efeitos para o vir a ser deste presente. Essa é a principal função do fato-evento na estrutura da norma individual e concreta do lançamento: trazer o passado para o presente, dimensionando e fundamentando juridicamente o fato-conduta. Assim, são determinados: a lei aplicável, o sujeito ativo, o sujeito passivo, a base de cálculo e a alíquota.

5.3.1.2 O fato-conduta, ou relação jurídica tributária

O fato-conduta é a proposição prescritiva que estipula a relação jurídica tributária entre determinando sujeito ativo e determinado sujeito passivo, quantificando o montante do tributo devido. Como a linguagem prescritiva visa a alterar condutas, o fato-conduta volta-se para o futuro, pois só a conduta futura é passível de alteração.

É impossível prescrever o passado, pois comportamentos passados são inalteráveis. Seria um absurdo prescrever : “Fulano é obrigado a fazer algo ontem”. É um sem sentido pretender alterar aquilo que já se deu. Pode-se dissimular, alterar ou desfigurar sua articulação linguística, o que é outro processo, não o próprio acontecimento.

5.3.2 O dever de lançar e a responsabilidade funcional, o poder de lançar e a decadência

O *dever-poder* de produzir o lançamento tributário retrata duas relações jurídicas: uma, a relação que se estabelece entre o Estado-administração e a autoridade administrativa incumbida de realizar o ato-fato de lançamento; outra, entre a autoridade administrativa e o contribuinte. O agente público é, assim, simultaneamente, sujeito de um *dever* jurídico e titular de um *poder* jurídico. É polo passivo do dever jurídico de empreender o ato-fato de lançamento tributário, em face do Estado-administração, que é o polo ativo nessa relação. É polo ativo do direito subjetivo público (competência) de efetuar o ato-fato de lançamento, em face do contribuinte, que é o polo passivo nessa outra relação. Assim, o agente público participa

dessas duas relações, em que *dever* e *poder* modalizam a conduta de realizar o ato-fato de lançamento¹³³.

Não há, portanto, que se confundir esse sentido com o uso de *dever-poder* enquanto liame lógico de subalternação, que estabelece que o dever implica o poder (Op□Pp). Assim, se a conduta *p* é obrigatória, então, a conduta *p* está permitida, ou seja, a obrigação de fazer algo implica a permissão de fazê-lo. Nesse sentido, a relação *dever-poder* denota a mera implicação dedutiva da obrigação como modal deôntico.

Essas duas relações jurídicas de direito público são projetadas por duas normas jurídicas diversas e, quando descumpridas, ocorrem também efeitos distintos: do descumprimento do dever de lançar, decorre a *responsabilidade funcional* (Art.142, parágrafo único do CTN); do não exercício do poder de lançar, decorre a *decadência* (Art.173 do CTN). Nos dois casos, a figura central é o agente administrativo, que será punido pelo Estado-administração caso não cumpra o dever de lançar no prazo determinado, perdendo o direito de constituir o crédito, caso não cumpra o prazo determinado para exercer o poder de lançar.

Isso não significa que o contribuinte não seja passível de punição pelo descumprimento do dever de formalizar o crédito no prazo determinado. Mas é preciso considerar que a punição, para o contribuinte, é apenas uma sanção de cunho patrimonial, enquanto que, para o agente administrativo, a pena é de responsabilidade funcional.

O vínculo funcional entre *agente* e *Estado* estreita muito mais o controle sobre a atividade de constituição do crédito do que qualquer sanção patrimonial atribuída ao inadimplemento de dever instrumental. Por isso, a figura da autoridade administrativa é tão

133 BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*, cit., p.45. Esta interpretação de *dever-poder* nos afigura plenamente compatível com uma visão analítica do pensamento de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, que fixa por atividade administrativa o desempenho de “função”, que é em si a realização de uma conduta prescrita pelo direito, entendendo que: “Para desincumbir-se de tal dever, o sujeito da função necessita manejar *poderes*, sem os quais não teria como atender à finalidade que deve perseguir para a satisfação do interesse alheio. Assim, ditos poderes são irrogados, única e exclusivamente, para propiciar o cumprimento do dever a que estão jungidos; ou seja: são conferidos como meios impostergáveis ao preenchimento da finalidade que o exercente de função deverá suprir.”

valorizada no CTN para a realização do ato-fato de lançamento tributário, aparecendo no *caput* do Art.142.

5.4 A classificação tripartite do lançamento tributário

Em razão do título “Modalidades de lançamento” da Seção II, Capítulo I, Título III do CTN, tem sido aceita a tese da classificação tripartite do lançamento tributário, nas subespécies: lançamento de ofício (ou direto), lançamento por declaração (ou misto) e lançamento por homologação (ou autolançamento).

Com procedência, ESTEVÃO HORVATH¹³⁴ assinala, seguindo as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, que “essa classificação tem como base a intensidade da colaboração do administrado na atividade administrativa tributária (ou de aplicação dos tributos)”. Assim, no *lançamento de ofício* “o particular nenhuma participação teria, já que a Administração Fiscal se encarregaria de todas as providências tendentes a apurar o débito tributário”. No *lançamento por declaração*, “há uma interação entre particular e Fisco na atividade mencionada. Em geral, o administrado preenche uma declaração, comunicando ao Fisco dados que interessam ao fins do lançamento, ou, como prescreve o Art. 147, *caput*, do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo ‘presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação’”. Finalmente, o *lançamento por homologação* é aquele em que “quase todo o trabalho é cometido ao súdito, limitando-se o Fisco a homologar os atos por ele praticados”.

Ocorre que nem sempre essas modalidades apresentam-se de forma pura: do lançamento por declaração sempre decorre o lançamento de ofício e, sempre que apresentar omissão ou vício no ato realizado pelo contribuinte, o lançamento por homologação exige o lançamento de ofício.

Pode-se alegar que essa classificação, como qualquer outra do direito, justifica-se pela sua utilidade, na medida em que ela nos ajuda a compreender melhor a questão do lançamento. No entanto, essa divisão em três modalidades apresenta, além do acima apontado, outros comprometimentos relativos à interpretação do próprio

134 HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolançamento”*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 47.

texto positivado, o que, aliás, parece ser um problema comum nas classificações no direito.

5.4.1 As classificações no direito

Faremos, aqui, algumas considerações sobre a questão das classificações no direito¹³⁵, advindas das reflexões e exemplos colacionados por GENARO CARRIÓ¹³⁶ e AGUSTÍN GORDILLO¹³⁷, ambos baseados na doutrina de JOHN HOSPERS¹³⁸.

Entendemos que a proposição segundo a qual “não há classificações certas ou erradas, mas classificações mais úteis ou menos

135 GORDILLO, AGUSTÍN. *Tratado de derecho administrativo*. Vol. I, P. I-11. Buenos Aires: Macchi, 1990. Goza de grande acolhida na doutrina nacional a célebre frase de AGUSTÍN GORDILLO segundo a qual “*no há classificações certas ou erradas, mas classificações mais úteis ou menos úteis*”.. CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre derecho y lenguaje*. Buenos Aires: Abeledo-perrot, 1990, p.99. A assertiva do renomado administrativista argentino tem suporte na clássica obra de GENARO R. CARRIÓ “*Notas sobre o direito e a linguagem*”, um dos principais fundadores da escola analítica de Buenos Aires, na qual o jusfilósofo portenho adverte que grande parte das divergências jurídicas centram-se em classificações de enorme prestígio e herdadas de tradição milenar: *Los juristas creen que esas clasificaciones constituyen la verdadera forma de agrupar las reglas y los fenómenos, en lugar de ver en ellas simples instrumentos para una mejor comprensión de estós. Los fenómenos – se cree – deben acomodarse a las clasificaciones e no a la inversa*. Colaciona a seguir, a festejada lição: *Las clasificaciones no son ni verdaderas ni falsas, son serviciales o inútiles; sus ventajas o desventajas están supeditadas al interés que guía a quien las formula, y a su fecundidad para presentar un campo de conocimiento de una manera más fácilmente comprensible o más rica en consecuencias prácticas deseables*. SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Classificações no sistema tributário Brasileiro*. In: Justiça Tributária: 1º Congresso internacional de direito tributário – IBET, Max Limonad, São Paulo: 1998, p.131..Ideia que representa a projeção da doutrina de JOHN HOSPERS no campo do direito, no também clássico *An Introduction to Philosophical Analysis*, citado por CARRIÓ na tradução espanhola (Macchi, Buenos Ayres, 1962), Cf. EURICO M. D. SANTI.

136 CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre derecho y lenguaje*, cit., p. 99.

137 GORDILLO, AGUSTÍN. *Tratado de derecho administrativo*, cit., p. I-11.

138 HOSPERS, John. *Introducción al análisis filosófico*. Madri: Alianza Editorial, 1995, p. 67.

úteis”, traduzida por ROQUE CARRAZZA¹³⁹, não é aplicável ao direito positivo nem à Ciência do Direito, pois o predicativo *utilidade* coaduna-se perfeitamente com o propósito de conveniência científica a que faz alusão STUART MILL¹⁴⁰, mas cabe apenas às ciências do ser, como as ciências naturais, cujo objeto da classificação são animais, plantas ou minerais¹⁴¹.

As classificações do direito positivo, em que não há fenômenos (objetos reais) a ordenar, visam a construir arbitrariamente classes e definições com finalidade genuinamente prescritiva de outorgar regimes jurídicos e definir situações jurídicas específicas. As classificações da Ciência do Direito têm por objeto descrever as proposições prescritivas do direito positivo. Para nenhuma delas leve-se em consideração o critério da *utilidade* da classificação.

Como observa ROQUE CARRAZZA, uma classificação jurídica “deverá necessariamente levar em conta o dado jurídico por excelência: a *norma jurídica*. Reforçando a asserção, a norma jurídica é o ponto de partida indispensável de qualquer classificação que pretenda ser jurídica.”¹⁴² GERALDO ATALIBA¹⁴³ também afirma

139 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 306. Consigne-se que o Prof. ROQUE CARRAZZA não espoca essa posição, conforme pode-se perceber mediante a interpretação sistemática de sua doutrina, cita a seguir.

140 MILL, Stuart. *O sistema da Lógica*. Madrid: Daniel Jorro Editor, 1917, p.148. Ao fazer isso, o naturalista cria outras tantas classes novas, que não são, absolutamente, de modo algum familiares à própria natureza dos seres ou à forma com que são espontaneamente divididos pelo senso comum.

141 Quando por exemplo, um naturalista considera os vários gêneros de animais e trata de classificá-los do modo que, segundo a Zoologia, melhor convenha para ordenar os vários espécimes. Assim, acredita-se ser preferível dividir os animais em animais de sangue quente e em animais de sangue frio; ou em animais que respiram por meio de pulmões e animais que respiram por brânquias; ou em animais carnívoros, frugívoros, gramívoros; ou em animais que se movem arrastando-se ou com a extremidade dos pés (distinções nas quais estão fundadas algumas das famílias de CUVIER).

142 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 306.

143 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 126 Também encontramos essa lição em CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 309.

a necessidade de utilizar critérios do direito positivo nas classificações jurídicas, quando execra a classificação dos impostos em diretos e indiretos como não sendo jurídica, denunciando que o critério de diferenciação é puramente *econômico*¹⁴⁴.

5.4.2 Nova proposta de classificação jurídica das modalidades de constituição do crédito tributário

Julgamos que a classificação do CTN não leva em consideração o conteúdo previsto nos dispositivos que regulam a atividade do lançamento tributário, quando fixa três modalidades de lançamento.

Se o *lançamento* “compete privativamente à autoridade administrativa”, *ex vi* do Art.142¹⁴⁵, não podemos aceitar que o “lançamento por homologação” seja um autêntico lançamento, pois o ato de formalização do crédito não é praticado pela autoridade fiscal, e a homologação do pagamento não implica a constituição do crédito, mas o reconhecimento de sua extinção¹⁴⁶. O “lançamento por declaração”, por sua vez, não passa de um “lançamento de ofício”, que pressupõe a declaração de informações por parte do contribuinte.

Assim, propomos que se fale, não em três “modalidades de lançamento”, mas em duas *modalidades individuais de formalização do crédito*, aglutinadas em plexos normativos que se distinguem em razão de disciplinar que a formalização do crédito seja realizada: (i) pelo contribuinte (e sujeita à homologação do Fisco) ou (ii) pela autoridade fiscal.

Para agrupar as normas jurídicas nessas duas modalidades de formalização do crédito tributário, é preciso levar em conta não apenas a legislação instituidora do tributo, mas os seguintes enunciados prescritivos: (i) a determinação legal da “modalidade de lançamento” pela legislação específica (Art. 147 *caput*, Art. 149 inciso I e Art. 150 *caput* do CTN); (ii) a omissão de declaração por quem de direito (Art. 149, II); (iii) o não atendimento, recusa ou insuficiência

144 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p.309. Converte nesse mesmo ponto.

145 Nesse sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO, *Fundamentos Jurídicos da incidência tributária*, p. 214.

146 FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*, cit., p. 137.

dos esclarecimentos prestados pelo declarante (Art. 149, III); (iv) a falsidade, erro ou omissão comprovados (Art. 149, IV); (v) a omissão ou inexatidão comprovadas no exercício da atividade prevista no Art. 150 *caput* e §§ do CTN (Art. 149, V), e (vi) o dolo, fraude ou simulação realizada por sujeito passivo ou por terceiro em benefício deste (Art. 149, VII).

5.4.2.1 Constituição do crédito realizada pelo contribuinte

O dever de o contribuinte constituir o crédito sem prévio ato de lançamento, realizando o “pagamento antecipado”, assim denominado pelo simples fato de anteceder cronologicamente a qualquer atuação do Fisco, está previsto no *caput* do Art. 150 do CTN. Mas isso só ocorre se não houver a tipificação de nenhum dos dispositivos do Art. 149 do CTN, caso em que a formalização do crédito será realizada pela autoridade administrativa.

O contribuinte que se encontra obrigado, segundo a forma prevista na legislação, a formalizar o crédito tributário, subsume o evento tributário à regra-matriz de incidência e determina o *quantum debeatur*. Definido o montante do tributo, efetua o pagamento, que pressupõe a formalização do crédito.

Assim, pode-se concluir que a constituição do crédito tributário não exige necessariamente ato-norma administrativo de lançamento, pois conforme expressa determinação do § 1º do Art. 150 do CTN, o pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação. Nosso direito positivo, portanto, reconhece expressamente a possibilidade jurídica de o contribuinte constituir a relação jurídica tributária (crédito).

Conforme leciona PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁴⁷, quando o sujeito passivo é obrigado, em face de deveres formais expressos, a proceder à formalização do crédito tributário, há a edição de uma norma individual e concreta produzida pelo particular.

São identificáveis, nesse processo de positivação: (i) o ato de formalização do crédito pelo contribuinte; (ii) a norma individual e concreta produzida pelo contribuinte, nesse procedimento; (iii) o crédito tributário constituído no conseqüente dessa norma; (iv) o ato de pagamento que extingue esse crédito sob condição resolutória; (v) o ato de homologação expressa efetivado posteriormente pelo

147 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 248.

Fisco ou, na ausência deste, a homologação tácita desse pagamento, ou no caso de irregularidade no pagamento, o procedimento administrativo de formalização do crédito, com edição do respectivo ato-norma de lançamento.

Nesse fluxo, não se confundem: o pagamento antecipado formalizado pelo contribuinte com o pagamento do crédito formalizado pelo lançamento de ofício, nem a norma individual e concreta produzida pelo contribuinte com o ato-norma de lançamento produzido pelo Fisco, nem o procedimento do particular tendente a formalizar o crédito com o procedimento administrativo do Fisco dirigido à formalização do crédito.

5.4.2.2 Constituição do crédito realizada pela autoridade fiscal

Como vimos, o dever de a autoridade fiscal empreender a constituição do crédito tributário está previsto no Art. 142 do CTN. Além disso, é determinado, seja por menção expressa da legislação tributária, independentemente de qualquer outro fato (Art.147 e Art.149, Inciso I), seja quando se comprove omissão na declaração prevista no Art.147 (Incisos II, III e IV do Art. 149) do CTN ou vício no exercício da atividade prevista no Art.150 (Incisos V, VI e VII do Art. 149).

Aí está incluído o chamado “lançamento por declaração”, que decorre da edição de um ato-norma administrativo e pertence, portanto, à categoria das modalidades que exigem ato de formalização realizado pela autoridade fiscal.

Outro ponto que merece ser desmistificado é o de que a modalidade de formalização do crédito está ligada à natureza específica do tributo. Se assim fosse, o ICMS seria sempre sujeito ao chamado “lançamento por homologação”. No entanto, conforme prescreve o Inciso V do Art. 149 do CTN, pelo simples fato de se comprovar a omissão da atividade prevista no Art. 150 pela pessoa legalmente obrigada, o ICMS submete-se ao procedimento de formalização do crédito realizado pela autoridade administrativa.

Portanto, só num primeiro momento é que a definição da legislação tributária ordinária é relevante para determinação da modalidade de formalização do crédito. Inúmeras outras circunstâncias fáticas inserem-se como relevantes (*ex vi* dos Incisos do Art. 149 do

CTN) para impor o processo de formalização do Fisco àqueles tributos que, em razão da legislação originária, eram destinados ao ato de formalização do contribuinte¹⁴⁸.

Assim, conclui-se que a modalidade de formalização aplicável a cada caso concreto define-se em função da combinação de vários critérios definidos pelo próprio direito, e não, simplesmente, em razão do que é estipulado pela legislação instituidora do tributo.

5.5 Revisão do ato-norma de lançamento

O crédito tributário, consequente do ato-norma de lançamento tributário, para ser alterado requer outra norma individual e concreta que invalide a norma original instituidora do crédito¹⁴⁹. Segundo o Art. 145 do CTN, o lançamento regularmente notificado ao contribuinte só pode ser *alterado* em virtude de: “I – impugnação do sujeito passivo; II – recurso de ofício; III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no Art.149”.

É interessante notar, conforme sublinhou ALBERTO XAVIER¹⁵⁰, que a lei usa o termo *alteração* para as três hipóteses de reapreciação do lançamento, reservando *revisão*, *ex vi* do Art. 149 *caput* e parágrafo único, para indicar o ato-norma administrativo de reapreciação do ato-norma de lançamento tributário original. Nesse caso, a revisão consiste, juridicamente, em novo lançamento e, por consequência, novo crédito tributário.

Mas *revisão* pode significar também o procedimento de produção da norma substitutiva, regulado pela norma geral e abstrata de competência administrativa que delinea sua produção. Nesse plano, a norma definidora da competência administrativa para

148 BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário. Tratado de Direito Tributário*, Vol. 4, Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 393.

149 BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário. Tratado de Direito Tributário*, cit., p.280. Cabe aqui a lição de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES: “A alteração do lançamento corresponde apenas a um aspecto particular do problema mais genérico da alteração dos atos administrativos, transplantado para o campo do Direito Administrativo Tributário ou Direito Tributário Formal”.

150 XAVIER, Alberto Pinheiro. *Do lançamento, teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 240.

o exercício da revisão pressupõe em sua hipótese a existência jurídica de ato-norma administrativo passível de ser objeto de revisão e, além disso, o acontecimento de pelo menos uma das circunstâncias tipificadas nos incisos III, IV, V, VI, VII, VIII e IX do Art. 149 do CTN, que, configuradas, implicam o consequente normativo dessa regra: o dever de realizar novo lançamento.

No patamar das normas individuais e concretas, a norma de revisão equivale a novo lançamento veiculador do crédito. Diferencia-se estruturalmente do lançamento original apenas em razão de sua motivação: naquele é apenas o fato jurídico tributário, enquanto nesta é a combinação do fato-evento com pelo menos uma das hipóteses acima relacionadas.

Assim, a denominada *revisão* constitui novo ato-norma administrativo que instala, com a devida notificação, nova constituição do crédito, atendendo à hipótese prevista no Art. 174 do CTN, funcionando como *dies a quo* do prazo prescricional.

5.6 A anulação por vício formal

No fenômeno de produção normativa, *forma* e *matéria* entrelaçam-se em mútua relação, como exemplifica RICARDO GUIBOURG: a exceção de incompetência é questão de forma em relação ao direito material, mas se alegada extemporaneamente, a exceção, em relação ao argumento de sua intempestividade, passa a ser questão de conteúdo (do assunto competência)¹⁵¹. Assim também, no direito tributário, o ato de lançamento é forma em relação à regramatriz de incidência, mas é matéria em relação à sua anulação por vício formal.

Numa visão dinâmica, os conceitos de *forma* e *matéria* estão relacionados com o processo de positivação do direito. Considerando, por hipótese, quatro normas, sendo: N1 a norma constitucional que cuida do processo de produção de N3; N2 a norma constitucional que informa o conteúdo desse ato; N3 a norma infraconstitucional que cuida do procedimento de lançamento, e N4 a norma individual e concreta do lançamento. N1 será do âmbito da forma em relação a N3, que será do âmbito da matéria em relação a N1 e da forma em relação a N4, e N2 e N4 serão do âmbito da matéria.

151 GUIBOURG, Ricardo. *Forma y fondo*. Inédito, p. 1.

Na visão estática do direito, como sistema de normas jurídicas válidas, não se leva em conta essa relatividade: são do âmbito da forma as normas jurídicas sobre processos de produção de outras normas jurídicas, e da matéria, as normas jurídicas que cuidam de prescrever condutas inter-humanas não vinculadas, imediatamente, à produção de outras normas. Fixada essa premissa, identificaríamos N1 e N3 como normas de direito formal e N2 e N4 como normas de direito material.

Importa notar, sob o enfoque da primeira visão, que direito *formal* e *material* se unem na realização de um único ato de aplicação do direito. No processo legislativo, por exemplo, estão presentes concomitantemente as normas constitucionais que disciplinam a forma do processo legislativo, bem como as normas constitucionais que delimitam o conteúdo da lei, definindo a competência material de cada ente tributante, de maneira que a lei é o resultado da aplicação da competência formal e da competência material. No processo administrativo, o mesmo ocorre: realizar ato-fato administrativo significa aplicar, concomitantemente, regras que disciplinam procedimento e regras que disciplinam condutas materiais. Exemplo: o guarda que lavra multa de trânsito aplica, simultaneamente, a regra que disciplina o seu procedimento e a regra que disciplina que aquele que infringir o Código Nacional de Trânsito deve pagar multa¹⁵².

5.6.1 Uma proposta de distinção entre nulidade e anulação do lançamento

Partindo-se dessa coincidência do direito material e formal no ato de aplicação do direito, propõe-se ligar anulação aos vícios de forma e nulidade aos vícios de matéria no lançamento. Assim, para construir essa distinção tomaremos o direito posto, conquanto não haja registro expresso do contorno jurídico da anulação ou da nulidade no direito tributário positivo. Entendemos que, como a atividade administrativa é vinculada à lei, os mesmos critérios que determinam a produção do ato-norma de lançamento válido serão aplicáveis para identificar sua invalidade. Afinal, invalidade é o anverso

152 Fato que também o direito cuida de positivar: a realização da regra procedimental comporá o veículo introdutor, a realização da regra material comporá o conteúdo desse ato-norma administrativo.

da validade. Portanto, mesmo diante da ausência de enunciados expressos sobre a invalidação do lançamento, a distinção entre nulidade e anulação pode ser edificada a partir dos enunciados normativos que disciplinam as condições de validade do lançamento. Só assim obteremos critérios jurídicos para diferenciar nulidade de anulação¹⁵³.

A *anulação* decorre do descumprimento dos dispositivos que determinam o ato-fato de lançamento, *ex vi* dos Arts. 141¹⁵⁴, 142 *caput* e parágrafo único¹⁵⁵, 145¹⁵⁶, 146¹⁵⁷ e 149¹⁵⁸, do CTN. A *nulidade* decorre de vícios na aplicação da regra-matriz de incidência

153 BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios gerais de direito administrativo*, cit., p.651. Cf. OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO, a distinção entre atos nulos e anuláveis, “embora objeto de sistematização pelos civilistas, não envolve matéria jurídica de direito privado, mas de Teoria Geral do Direito, pertinente à ilegitimidade dos atos jurídicos, e, portanto, perfeitamente adaptável ao direito público, especialmente, ao direito administrativo.”

154 Que impõe o princípio da legalidade no processo de anulação: “O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias”.

155 Determinando a autoridade, o procedimento e a vinculação do ato de lançamento: “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.”.

156 Cuidando das formas em se pode dar a anulação: “O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo. 149”.

157 Disciplinando os critérios jurídicos a serem adotados pela autoridade administrativa na constituição do lançamento: “A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”.

158 “O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração

tributária, introjetados na estrutura do ato-norma administrativo, seja no antecedente (motivação), seja no consequente (crédito), tais como falta de motivação, defeito na composição ou determinação do sujeito ativo, do sujeito passivo, da base de cálculo ou da alíquota, aplicáveis *ex vi* dos Arts. 142, 143¹⁵⁹ e 144¹⁶⁰ do CTN.

Assim, se o lançamento anterior, objeto de invalidação, apresentar vício em seu processo de produção, ato-fato é caso de anulação; se o vício estiver instalado em seu produto, ato-norma é caso de nulidade. Vinculamos *anulação* aos problemas na aplicação dos enunciados prescritivos que se referem ao processo de produção do lançamento (vícios formais) e *nulidade* aos problemas inerentes ao conteúdo do ato (vícios materiais), ou seja, à norma individual e

não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

159 “Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.”.

160 “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. § 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. § 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.”.

concreta que estabelece o crédito e sua motivação. Articulando-se esse tema às pesquisas de JOSÉ LUIZ FIORIN¹⁶¹, livre-docente do departamento de Linguística da Universidade de São Paulo, pode-se afirmar que a anulação está para os vícios da *enunciação*, assim como a nulidade está para os vícios do *enunciado-enunciado*.

Na anulação, figura-se problema na aplicação das normas de produção normativa (direito formal)¹⁶²; na nulidade, na aplicação da regra matriz de incidência (direito material). Nos patamares da teoria de PAULO DE BARROS CARVALHO, nulidade é defeito no enunciado enunciado da norma individual e concreta, produzida pelo Fisco, seja no antecedente (fato jurídico tributário), seja no consequente (relação jurídica tributária ou crédito tributário); anulação é impropriedade verificada na fonte material, como antecedente da norma individual e concreta do veículo introdutor desse ato administrativo. Em suma, vício no veículo introdutor, anulação; vício no próprio ato-norma de lançamento, nulidade.

CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO¹⁶³, interpretando ANTÔNIO CARLOS CINTRA DO AMARAL¹⁶⁴, entende que a possibilidade ou impossibilidade de convalidar-se¹⁶⁵ o vício do ato-norma administrativo é o critério superno para discriminar os dois tipos de invalidação: se o ato-norma é convalidável, é passível de anulação; se é inconvalidável, de nulidade¹⁶⁶.

161 V. Capítulo I, *Astúcias da enunciação*.

162 SOUSA DE QUEIROZ, Luís Cesar. *Sujeição passiva tributária*, cit., p.53. Cf. terminologia de LUIZ CESAR DE SOUSA QUEIROZ com supedâneo em HERBERT HART.

163 BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*, cit., p. 232.

164 AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. *Extinção do ato administrativo*, São Paulo: RT, 1978, p.66. Registre-se que ANTÔNIO CARLOS CINTRA DO AMARAL não utiliza nem aceita a terminologia usual (ato anulável e ato nulo), posto que entende que não há atos nulos (todos são anuláveis conforme ensina Kelsen), preferindo, assim, a classificação de ato convalidável e ato não convalidável.

165 BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*, cit., p.234. Tenha-se em tela que segundo CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, convalidação é o suprimento da invalidade de um ato administrativo com efeitos retroativos.

166 Cf. adscrevemos, *Lançamento tributário*, p. 117.

Diz expressamente CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO:

“São nulos:

- a) os atos que a lei assim os declare;
- b) os atos em que racionalmente impossível a convalidação, pois se o mesmo conteúdo (é dizer, o mesmo ato) fosse novamente produzido, seria reproduzida a invalidade anterior.

(...)

“São anuláveis:

- a) os atos que a lei assim os declare;
- b) os atos que podem ser re praticados sem vício.”¹⁶⁷

Portanto, convalidável, e anulável, é o ato administrativo que não apresente vício em seu conteúdo decorrente da aplicação distorcida do direito material, mas tão- apenas defeito no procedimento administrativo que o formou. Inconvalidável, e sujeito à nulidade, é o ato administrativo que apresente vício em seu conteúdo, de maneira que, mesmo submetido a novo procedimento de aplicação, produziria o mesmo conteúdo viciado, que só seria válido tivesse seu conteúdo alterado. Só que, nesse caso, não seria mais o mesmo ato. Esse raciocínio permite afirmar que, enquanto na anulação o vício se encontra nos pressupostos de constituição do ato, na nulidade encontra-se entre os elementos do ato administrativo (conteúdo do ato), usando a terminologia de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO.

Ora, se, como diz o autor: “Sem os elementos não há ato jurídico algum (administrativo ou não). Sem pressupostos não há ato administrativo formado de maneira válida”¹⁶⁸, então, nada mais coerente que centrar o estudo da invalidação nesses elementos e pressupostos. Na falta dos pressupostos, descumpe-se a norma de competência e o ato fica inquinado de anulação; na ausência dos elementos em conformidade com a lei material, compromete-se o próprio ato jurídico, que fica inquinado de nulidade. Entrementes, advirta-

167 BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*, cit., p. 257.

168 BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*, cit., p. 177.

se: ato administrativo nenhum, em decorrência de sua inerente presunção de validade, torna-se nulo ou anulado sozinho. A invalidação requer sempre ato de aplicação do direito que lhe atribua, mediante ato-norma invalidador, uma ou outra dessas qualidades.

Sendo assim, os problemas do lançamento podem estar na aplicação da regra-matriz ou da regra de competência administrativa, ou, respectivamente, do direito material ou do direito formal na terminologia de RUY BARBOSA NOGUEIRA¹⁶⁹; ou das normas de comportamento ou das normas de estrutura, na terminologia de NORBERTO BOBBIO¹⁷⁰.

5.6.1.1 O procedimento de invalidação do ato-norma de lançamento tributário

Invalidez, como diz LÚCIA VALLE FIGUEIREDO¹⁷¹, ainda enquanto professora assistente da PUC/SP, é “a maneira como a Administração Pública corrige de ofício, ou a requerimento da parte, seu ato praticado em desacordo com a legalidade”. Essa ilegalidade diz respeito tanto à regra-matriz de incidência tributária quanto ao exercício da competência administrativa, posto que a produção de ato válido exige a iteração dessas duas normas: a norma de direito material que se pretende aplicar e a que outorga competência para a prática do procedimento administrativo.

Para se corrigir um ato administrativo requer-se outro ato administrativo, como anota a autora. E, ainda, competência para agir, além de norma geral e abstrata que prescreva materialmente a invalidação, estabelecendo a hipótese e a consequência do ato-norma invalidador¹⁷². Na hipótese dessa norma geral e abstrata que cuida de disciplinar o ato-norma invalidador, encontramos os mesmos critérios de nulidade e anulação.

169 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*, cit., p. 139.

170 BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*, cit., p. 36.

171 FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Panorama da extinção dos atos administrativos*. Revista de direito público. São Paulo: RT, 1976 (VII) 37/38: 134-43. p. 142; FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*, cit., p.198. Entretanto, mais precisa e elaborada é a definição oferecida em seu “Curso”: “A invalidação de ato administrativo consiste em sua desconstituição, suprimindo-se seus efeitos típicos, por incompatibilidade com a ordem jurídica, com atribuição de efeitos *ex tunc*.”

172 FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*, cit., p. 200.

Será de nulidade o ato-norma invalidador que tiver por suposto vício nos elementos substanciais do ato-norma, fato-evento (motivação) e fato-conduta. Convém adscrever que *fato-evento* e *fato-conduta*, não por coincidência, correspondem à concreção do binômio *hipótese tributária* e *consequente tributário* presente na regra-matriz de incidência tributária¹⁷³.

Será de anulação o ato-norma invalidador que tiver por pressuposto vício no procedimento administrativo, quer dizer, como sublinham MERKEL e ENTERRÍA¹⁷⁴, no processo de concreção da competência administrativa tendente a produzir o ato administrativo¹⁷⁵. Portanto, há anulação por vício formal quando há defeito na confecção do veículo introdutor do ato de lançamento.

5.6.1.2 O ato-norma administrativo de anulação

Sob o signo *anulação*, entendemos o ato-norma administrativo que retira do sistema normativo um lançamento anterior motivado pela verificação jurídica de vício em seu procedimento. Tratando-se de decisão definitiva, como faz, por exemplo, alusão o Art. 173, II do CTN, consideramos que é a norma jurídica individual e concreta, veiculada por decisão judicial ou ato administrativo, que tem por objeto a invalidação de lançamento anterior.

Nessa norma individual e concreta de anulação há um antecedente e um consequente. Este último corresponde ao efeito do ato-norma invalidador que decorre do vínculo de imputação, como diria Kelsen. O efeito do ato-norma administrativo não é externo, mas interno à estrutura do ato-norma administrativo. Fora do ato-norma administrativo, como entreviu ANTÔNIO CARLOS CINTRA DO

173 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 233-8.

174 GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo e FERNÁNDEZ, Tomás-Rámon. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: RT, 1991, p. 483.

175 GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo e FERNÁNDEZ, Tomás-Rámon. *Curso de direito administrativo*, cit., p.484. O procedimento seria aqui, segundo ADOLPH MERKEL, o “modo de produção de um ato” por aplicação de normas superiores a esse ato, que enfeixam aquilo que denominamos competência administrativa. Como diz ENTERRÍA: “o procedimento administrativo aparece como uma ordenação unitária de uma pluralidade de operações expressadas em diversos atos realizados heterogeneamente (pela função, pela natureza) por vários sujeitos ou órgãos, operações e atos que, não obstante sua relativa autonomia, se articulam em ordem à produção de um ato decisório final”.

AMARAL¹⁷⁶, não há que se falar em eficácia jurídica, mas em eficácia social.

É este ato decisório final que serve como pressuposto fático da *regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior*, como veremos adiante. Assim, o que é efeito pelo prisma da regra geral e abstrata de anulação, passa à condição de fato, previsto na hipótese dessa regra decadencial.

5.7 Formas de constituição do crédito tributário

Constituir o crédito tributário, assim, significa produzir norma individual e concreta que estabeleça em seu prescritor a obrigação de dado sujeito pagar determinada quantia ao Fisco, ou a quem lhe faça às vezes como sujeito ativo da relação tributária, em decorrência do fato jurídico tributário.

O ato de lançamento e o ato de formalização do particular são interpretados, por alguns, como declaratórios do crédito tributário e, por outros, como constitutivos do crédito tributário.

Em verdade, esses atos são declaratórios e constitutivos ao mesmo tempo, mas de proposições diversas neles contidas. O fato-evento é *declaratório* do evento e *constitutivo* do fato jurídico tributário, e o fato-conduta é tão-apesar *constitutivo* do crédito tributário. Assim, todo efeito declaratório que se atribui ao lançamento tributário ou ao ato de formalização do particular refere-se ao fato-evento, que apenas reconstrói o passado para informar a composição do crédito tributário, mas não ao fato-conduta, que é o próprio crédito.

Assim, recoloca-se a questão nos seus devidos termos. A investigação da estrutura do ato-norma de lançamento, assim como do ato-norma de formalização realizado pelo contribuinte, permite perceber que essas normas são constitutivas do crédito tributário para o direito positivo, tal qual o definimos.

176 AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. *Extinção do ato administrativo*, cit., p.38. “Eficácia é, a nosso ver, a produção de efeitos e não a aptidão para produzi-los”.

CAPÍTULO

6 Débito do Fisco

6.1 O reconhecimento jurídico do débito do Fisco

O *Código Tributário Nacional* preocupou-se com a constituição do crédito tributário, estabelecendo as etapas de sua constituição administrativa e cobrança judicial, com os respectivos prazos de decadência e prescrição. Nesse processo de positivação do crédito tributário encontra-se arraigada a premissa de que o legislador é uma “espécie de onomaturgo platônico ou que o direito permite verdades apofânticas”¹⁷⁷. Dessa forma, sob o influxo do direito positivo, criam-se fórmulas interpretativas que colocam a *lei* como algo ideal, perfeito, sem incorreções nem máculas, marginalizando eventuais circunstâncias que tomem por hipótese o desacerto da lei ou de sua aplicação.

É justamente isso que ocorre no caso do direito ao débito do Fisco¹⁷⁸ e, de fato, encontram-se muito poucas informações sobre

177 STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise*. Porto Alegre: Lel, 1999, p. 74-99-100. O autor toma a expressão “onomaturgo” ou “nomoteta” do diálogo platônico “Crátilo”, explicando que “para discutir a questão relacionada com à justeza dos nomes, Sócrates toma como modelo a atividade do artesão, onde há uma finalidade própria a cada coisa e a cada ação e que, analogamente aos instrumentos adequados a cada atividade artesanal, há também um responsável pelo estabelecimento dos nomes para as coisas, o nomoteta (onomaturgo), o sábio legislador (espécie de fala autorizada...): ‘Nem todo homem é capaz de estabelecer um nome, mas apenas um artista de nomes; e este é o legislador, o mais raro dos artistas entre os homens’ (Cf. Crátilo. Diálogo sobre a justeza dos nomes. Livraria Sá da Costa editora, Lisboa: 1994). Mas o nomoteta não nomeia as coisas arbitrariamente. Para exercer sua atividade, ele se guia por um modelo ideal, pois parece haver um certa exatidão natural de um nome em relação ao objeto”.

178 WARAT, Luiz Alberto. *Introdução geral ao direito*, cit., p.88. Confunde-se, assim, legalidade com legalismo, e estuda-se a “lei” segundo modelos interpretativos que funcionam, segundo LUIZ ALBERTO WARAT, como “alibi teórico para emergência das crenças que orientam a aplicação do direito”.

sua constituição no texto legal. Não obstante a relevância do equilíbrio das relações entre Fisco e contribuinte, o *Código Tributário Nacional* não cuidou especificamente do fato gerador, do sujeito ativo, do sujeito passivo, da constituição, da suspensão da exigibilidade, da “exclusão” e da extinção do *débito do Fisco*, da mesma forma e com o mesmo cuidado que o fez em relação ao crédito tributário¹⁷⁹.

Parece-nos que esse tratamento desigual entre crédito tributário e débito do Fisco surge porque este último é exceção à regra geral, instituída pelo Código, do tributo cobrado legitimamente, quer dizer, de acordo com a lei.

A questão do *indébito tributário*, ou seja, do débito do Fisco, com fundamento em lei inconstitucional propõe um paradoxo ao Direito Tributário: se a lei é inconstitucional e tributo exige lei, então o que foi pago não era tributo e, portanto, não se trata de repetição do indébito tributário. Essa proposta revela a crença na perfeição da lei e a tese de que *lei imperfeita não é lei*, espelhando o “paradoxo do mentiroso”¹⁸⁰.

Como é comum atacar-se a lei instituidora do tributo, o exercício da competência que originou a lei e muitas vezes a própria norma constitucional que serviu de fundamento ao exercício da competência tributária, a moderna doutrina do Direito Tributário tomou consciência crítica da relatividade da lei, tratando-a como veículo introdutor de enunciados prescritivos, matéria-prima do trabalho do intérprete na construção do sentido. Entende que a *lei* é lei porque pertence ao sistema jurídico. Admite, desse modo, que tanto

179 Nem é o caso de se pleitear equiparação acrítica desses dispositivos, estendendo-se a aplicação dos dispositivos dirigidos ao crédito tributário, ao débito do Fisco, pois trata-se de matéria de reserva à lei. É tarefa do jurista colocar à mostra esses problemas, pois apontando as injustiças e as distorções que esse tratamento diferenciado enseja, propicia o conhecimento dos entes políticos encarregados de propor as necessárias correções que o sistema demanda. Ou seja, ao cientista do direito cabe a tarefa de descrever o direito como ele é e não como desejaríamos que ele fosse. Se por um lado, essa perspectiva de trabalho não alcança, e nem mesmo o pretende, a almejada realização da “justiça” nos escaninhos do direito tributário, por outro, aspira imprimir o maior rigor possível à descrição de seu objeto, salientando nesse discurso as mudanças e aprimoramentos que o direito reclama.

180 HEGENBERG. Leônidas. *Dicionário de lógica*, cit., p.154. Devido a Eubulides (sucessor de Euclides 430-360 aC., fundador da escola de Megara): “Uma pessoa afirma estar mentindo; o que ela afirma é verdadeiro ou falso.”

o desacerto da lei quanto o desacerto de sua aplicação são constitucionais e válidos até que sejam retirados, se o forem, pelos mecanismos próprios do ordenamento jurídico.

O direito recria sua realidade, quando diz que uma lei é constitucional e depois, em controle ulterior, afirma tratar-se de lei inconstitucional. Não instaura, com isso, um paradoxo insolúvel, nem desfaz a história, rompendo o dique intransponível do passado. Permite apenas a recomposição lógica desse passado no plano da realidade do direito. As proposições aparentemente contraditórias ocupam lugar em sistemas distintos: no sistema S' a lei é constitucional, no sistema S'' a lei passa a ser inconstitucional, momentos lógicos e cronológicos diversos na dinâmica do mesmo direito. Aliás, logicamente, a existência de lei instalada constitucionalmente é premissa necessária para se decretar sua inconstitucionalidade.

6.2 Constituição do débito do Fisco

Do veículo normativo, Constituição Federal de 1988, construímos as normas de competência; do exercício dessa prerrogativa, surge a regra-matriz de incidência; com sua aplicação em concomitância com as regras instituidoras de competência administrativa, obtém-se o ato-norma de lançamento (supondo seja essa a forma aplicável); com o pagamento e a respectiva quitação, extingue-se o crédito tributário. Entretanto, esse pagamento, combinado com o reconhecimento jurídico de que foi efetuado de forma indevida, realiza a hipótese da norma de repetição do indébito, determinando enfim a edição da norma individual e concreta de repetição do indébito. Conforme adverte MARCELO PAULO FORTES DE CERQUEIRA, é “Imprescindível a veiculação (...), seja pela Administração ou pelo Poder Judiciário, (...) da norma individual e concreta da repetição do indébito para que os direitos e deveres prescritos na regra-matriz de repetição se concretizem”¹⁸¹.

181 FORTES DE CERQUEIRA, MARCELO PAULO. *Repetição do indébito tributário no sistema brasileiro*. Dissertação de mestrado. São Paulo: PUC, 1998, p. 285-6.

Assim, o *fato do pagamento indevido*¹⁸² é o antecedente dessa norma individual e concreta de repetição do indébito, que tem por consequente a relação jurídica do *débito do Fisco*. Sem tal norma, não há débito do Fisco nem fato jurídico do pagamento indevido, como realidades pertinentes ao direito. Sem tal revestimento jurídico, subjazem apenas, e ainda fora do direito, como entidades do mundo subjetivo que aguardam a necessária intersubjetivação, sem a qual esmaecem no fluxo temporal da consciência coletiva, que ainda não é direito.

O *débito do Fisco*, assim como o crédito tributário, reclama ato-norma de formalização que, no direito tributário brasileiro, terá a forma de ato administrativo ou decisão judicial¹⁸³. Constituir o débito do Fisco, assim, significa verter em linguagem jurídica a *relação jurídica do débito do Fisco*, objetivando seu sujeito ativo, passivo e seu objeto, bem como o fato do pagamento indevido que lhe serve de fundamento jurídico.

6.2.1 Hipóteses de constituição do débito do Fisco por parte da Administração e do Poder Judiciário

Uma das formas de reconhecimento do débito do Fisco é a decisão final do processo administrativo. Como assevera ALBERTO XAVIER, o “processo substancialmente administrativo – se delimita e caracteriza pelo ato típico da função a que se liga, ou seja, o *ato administrativo em sentido material*”¹⁸⁴. Assim, a decisão¹⁸⁵ administrativa favorável ao contribuinte veicula um ato-norma individual e concreto, previsto no Art. 165, Inciso III do CTN, cujo antecedente reconhece o pagamento indevido e o consequente estabelece a relação jurídica do débito do Fisco.

182 Atente-se para o fato de que a locução *pagamento indevido* projeta em seu uso dois sentidos distintos, podendo significar tanto o fato insuficiente para extinguir o crédito, como o crédito pago indevidamente.

183 Ou ainda, ato do administrado, quando a lei assim autorizar, *e.g.*, em casos específicos de compensação.

184 *Do procedimento administrativo*, p. 121.

185 BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios gerais de direito administrativo*, cit., p.573. Decisão - doutrina OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO – “é o ato administrativo unilateral, vinculado, pelo qual se declara direito e obrigação de partes em controvérsia.”

Entendemos, com ALIOMAR BALEEIRO, que como o texto do Art. 168 do CTN traz *decisão condenatória*, sem distinção entre decisão administrativa e decisão judicial, há que se concluir que a previsão legal abrange os casos de revogação, anulação, reforma ou rescisão das decisões administrativas ou dos órgãos jurisdicionais¹⁸⁶.

Outra forma de reconhecimento do débito do Fisco é o ato-norma administrativo de invalidação do lançamento, realizado no curso do procedimento administrativo, motivado por: (i) impugnação do sujeito passivo, (ii) recurso de ofício ou (iii) iniciativa de ofício da própria Administração, conforme prevê o Art. 145 do CTN.

Há vínculo material entre essas três hipóteses previstas e as hipóteses de restituição do indébito previstas no Art. 165, Incisos I e II, do CTN, que regulam o direito à repetição. Neles, está a descrição dos supostos fácticos do débito do Fisco, quais sejam: 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, e erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito, ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento.

6.2.2 Hipóteses de constituição do débito do Fisco por parte do contribuinte

Também o particular pode editar norma individual e concreta, constituindo juridicamente o fato do pagamento indevido e o débito do Fisco. Exige, para tanto, autorização legal expressa.

Com efeito, o legislador pode, conforme disciplina o parágrafo único do Art. 170 do CTN, autorizar o sujeito passivo a efetuar a apuração do *débito do Fisco* com o objetivo de extinguir o crédito tributário, *ex vi* do Artigo 156, II, do CTN.

Sendo assim, o produto desse ato jurídico realizado pelo particular será, à imagem da decisão judicial e do ato-norma administrativo, uma norma jurídica individual e concreta, com a dife-

186 BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, cit., p. 515.

rença específica de que é produzida pelo contribuinte, ficando a extinção do crédito e do correspondente débito sujeita à fiscalização e ulterior homologação do Fisco.

CAPÍTULO

7 Decadência e prescrição no fluxo da causalidade jurídica

7.1 Limites à produção de normas individuais e concretas

Decadência e prescrição são mecanismos de estabilização do direito, que garantem a segurança de sua estrutura. Filtram do direito a instabilidade decorrente da inefabilidade do direito subjetivo, i.é, do direito do sujeito ainda não formalizado, ou reconhecido, por ente estatal.

No direito tributário, decadência e prescrição operam sobre as fontes de produção de normas individuais e concretas, interrompendo o processo de positivação do direito tributário. Mas esses efeitos não se operam automaticamente: exigem reconhecimento do sistema jurídico. Por isso, tanto quanto as outras normas gerais e abstratas, a decadência e a prescrição devem ser aplicadas, produzindo suas respectivas normas individuais e concretas¹⁸⁷.

Provocam uma espécie de autofagia do direito, motivada pelo tempo: direito extingue direito, produzindo novo direito. Ao aplicar a regra de decadência, o sistema jurídico extingue o direito de constituir o ato administrativo de lançamento tributário, o direito ao crédito ou o direito de pleitear administrativamente o débito do Fisco. Ao aplicar a regra de prescrição, extingue o direito à ação executiva fiscal, à ação de repetição do débito do Fisco ou ao crédito.

É interessante notar que, especificamente, os prazos de decadência e prescrição impõem limites somente à produção de regras

187 Como adiante veremos, é a partir daí que encontraremos um sentido técnico específico para o Art. 156, VII. Assim, dizer que a decadência e a prescrição extinguem o crédito significa afirmar que o crédito já existe e que, em muitos casos, só a edição de uma regra individual e concreta de decadência ou prescrição tem o condão de extinguir a juridicidade desse crédito.

individuais e concretas, mas não de normas gerais e abstratas. Guardadas as diferenças, poderíamos dizer que decadência, *e.g.*, com relação ao direito do Fisco: está para o ato de aplicação do direito tributário, assim como a imunidade está para o exercício da competência tributária.

7.2 Direito público e direito privado

Um protozoário estende seu pseudópodo em busca de alimento. Se encontra o que procura, o incorpora. Caso contrário, retrai sua saliência protoplásmica para tentar a sorte em outra direção. O organismo unicelular tem e usa algum critério para distinguir o que lhe convém daquilo que lhe é inútil. Algo semelhante ocorre nas ciências e mais especificamente na Ciência do Direito. As diversas posições, muitas vezes contraditórias, têm um objetivo final: a construção, aquisição e determinação de critérios que lhes sirvam como guia para preferir um estado de coisas a outro, ou para usar de um enunciado, no lugar de seu oposto, como base para construir crenças ou apoiar nelas atitudes e opções¹⁸⁸.

O direito é uno, é certo. Não o é, entretanto, e na mesma proporção, a Ciência do Direito. Por isso, a pretensão de importar proposições acabadas do Direito Privado se nos afigura como algo impraticável. É mistifório metódico que se deve evitar. Critérios diversos, pontos de vista distintos: eis o que verificamos nas doutrinas do Direito Público e Privado.

Preferimos analisar o direito positivo privado com o olhar metódico do jurista treinado e acostumado ao trato do Direito Público. Dessa maneira, não incorreremos no risco de transfigurar ou contaminar o Direito Tributário com proposições, perspectivas e critérios que se encontram amoldados às particularidades intrínsecas do direito civil positivo. Tal consciência também nos permite construir, a partir das proposições prescritivas do direito civil positivo, proposições de Teoria Geral do Direito compatíveis com o horizonte do modelo teórico proposto.

188 GUIBOURG, Ricardo. *La certeza de los criterios*. Inédito, p. 1.

7.2.1 Distinção entre decadência e prescrição no direito privado

No direito civil – conforme assinalou CÂMARA LEAL¹⁸⁹ –, tem sido árdua a tarefa de estabelecer a definição do conceito de decadência e determinar sua diferença em relação à prescrição. Segundo a doutrina civilista, a própria lei ora confunde os dois institutos com definições inadequadas, ora se omite com relação à questão da decadência¹⁹⁰, o que nos parece um contrassenso.

Em breve síntese, LUCIANO AMARO resume bem essa controvérsia: “A distinção entre prescrição e decadência, ora tem fulcro no *objeto* sobre que incidem (ação ou direito), ora na *origem da ação* (prevista para atuar o direito ou para protegê-lo de agressão), ora na *definição legislativa* (atendendo-se, pois, à rotulação que der o legislador), ora na *natureza dos direitos* (conforme se trate de direitos a uma prestação ou de direitos potestativos), ora nas *conseqüências ou efeitos*.”¹⁹¹

Seja como for, não vamos aderir à notável proposta de AGNELO AMORIM FILHO¹⁹², que parte da classificação de CHIOVENDA dos direitos subjetivos em “direitos potestativos” e “direitos a uma prestação”. Para o autor, estão sujeitas à prescrição as ações condenatórias e somente elas, *ex vi* dos Arts. 177 e 178 do Código Civil, e à decadência, as ações constitutivas que têm prazo especial de exercício fixado em lei, sendo imprescritíveis as ações que não têm prazo especial de exercício fixado em lei, aí incluídas todas as ações declaratórias.

189 CÂMARA LEAL. Antonio Luís da. *Da prescrição e da decadência*. Rio de Janeiro: Forense, 1959, p. 133.

190 DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. Tomo I, II, III, IV e V, São Paulo: Saraiva, 1982, p.212. Cf. MARIA HELENA DINIZ, não há, no Código Civil Brasileiro, tratamento explícito da decadência.

191 AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 374.

192 AMORIM FILHO, Agnelo. *Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis*. Revista dos Tribunais. São Paulo: RT, 1960, (-) 300. p. 7-37.

Não aderimos tampouco às lições de ROBERTO DE RUGGIERO¹⁹³, nem às abalizadas lições de outros autores como: PONTES DE MIRANDA¹⁹⁴, CÂMARA LEAL¹⁹⁵, CLOVIS BEVILÁQUA¹⁹⁶, TRABUCCHI¹⁹⁷, WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO¹⁹⁸, SILVIO RODRIGUES¹⁹⁹, MARIA HELENA DINIZ²⁰⁰,

193 RUGGIERO, Roberto de. *Instituições de direito civil*. São Paulo: Saraiva, 1971, p.297. Segundo RUGGIERO na decadência “não é um direito que se extingue com o decurso do tempo, mas sim que é a aquisição de um direito que se impede com o decurso inútil do termo, ou melhor: que a faculdade, a cujo exercício se marcou de antemão um termo, nasce originariamente com uma limitação de tempo, de modo que já se não pode fazer valer quando, por qualquer motivo tenha decorrido esse tempo, ao passo que na prescrição o direito nasce com a duração indefinida e somente se pode perder se houver negligência no seu uso”.

194 MIRANDA, Pontes De. *Tratado de direito privado*, cit., p. 98-106.

195 CÂMARA LEAL. Antonio Luís da. *Da prescrição e da decadência*, cit., p.114-5. Pontifica CÂMARA LEAL: “a) a prescrição extingue a ação, a decadência extingue o direito; b) se a ação e o direito nascem simultaneamente, o prazo para o seu exercício e de decadência, caso contrário, será de prescrição; c) a prescrição supõe um direito ‘nascido e efetivo’, que pereceu por não ter sido proposta a ação que lhe correspondesse, em caso de ameaça ou violação, a decadência supõe um direito que, nascido não se tornou efetivo por ter sido exercido”.

196 BEVILÁQUA, Clóvis. *Teoria geral do direito civil*. Rio de Janeiro: Serviço de documentação do Ministério da Justiça, 1972, p.367. “A prescrição – entende CLOVIS BEVILÁQUA – suspende-se, interrompe-se, e é uma consequência da inércia do titular do direito; a decadência, ou caducidade, resulta simplesmente do decurso do tempo, porque o direito já nasce com esse destino de extinguir-se num lapso limitado de tempo, se dentro dele não for posto em atividade”.

197 v. *Il diritto privato in generale*, p. 120-7.

198 BARROS MONTEIRO, Washington. *Curso de direito civil*, cit., p.288. Entende WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO que a prescrição atinge a ação e por via oblíqua faz desaparecer o direito por ela tutelado; decadência, diretamente o direito e por via reflexa, extingue a ação, pois, “o direito é outorgado para ser exercido dentro de determinado prazo; se não for exercido, extingue-se”.

199 Assim, SILVIO RODRIGUES conceitua que “a prescrição é suscetível de ser interrompida e não corre contra determinadas pessoas, os prazos de decadência fluem inexoravelmente contra quem quer que seja, não se suspendendo nem se admitindo interrupção”. *Direito civil*, V. 1, p. 293.

CAIO TÁCITO DA SILVA PEREIRA²⁰¹, ORLANDO GOMES²⁰²,
SAN TIAGO DANTAS²⁰³ e SERPA LOPES²⁰⁴.

Não nos preocuparemos, portanto, com a distinção preconizada pela doutrina civilista, pois a decadência e a prescrição do direito do Fisco não comportam a mesma amplitude de dissensão nem a mesma complexidade que verificamos no direito privado.

Na análise da doutrina do Direito Civil, percebemos que a diferença entre decadência e prescrição se estabelece mediante a eleição de critérios de ordem pragmática, como a suspensão e inter-

200 DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*, cit., p.212-6. Con-ceitua MARIA HELENA DINIZ como decadência à “extinção do direito pela inação de seu titular que deixa escoar o prazo legal ou voluntariamente fixado para seu exercício”. Entende que na decadência extingue-se o direito, fazendo desaparecer a ação; na prescrição extingue-se a ação, fazendo desaparecer por via oblíqua, o direito. A prescrição pressupõe o direito já exercido pelo titular, enquanto a decadência pressupõe um direito não exercido pelo titular.

201 SILVA PEREIRA, Caio Mario. *Instituições de direito civil*. Tomo I. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p.474-9. Decadência – ensina CAIO MARIO DA SILVA PEREIRA – “é o perecimento do direito, em razão do seu não exercício em um prazo pré-determinado” (...) “prescrição é a perda do direito de ação”.

202 GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. Forense, Rio de Janeiro: 1997, p.505. Conforme ORLANDO GOMES, “a prescrição ataca a ação e não o direito, que só se extingue pela via de consequência, enquanto a decadência atinge diretamente o próprio direito, mas desde que o efeito é o mesmo, torna-se difícil na prática, saber se o alvo foi a ação ou o direito, tanto mais quanto a extinção deste coincide com aquela”.

203 DANTAS, San Tiago. *Programa de direito civil*. Rio de Janeiro: Ed. Rio, 1979, p. 401. Para se distinguir decadência de prescrição, segundo SAN TIAGO DANTAS, deve-se “examinar a natureza do direito subjetivo, de um direito ao qual corresponde um dever jurídico, trata-se de direito absoluto ou de direito relativo, e concluir-se-á: trata-se de um prazo de prescrição, porque esse direito pode ser lesado, pela infração do dever correspondente, e a partir da lesão se contará o prazo prescritivo. Se, porém, não se trata de um direito sub-jetivo; se trata de uma mera faculdade à qual não corresponde um dever jurídico alheio, então se decide que se está diante de uma prescrição”.

204 SERPA LOPES, Miguel Maria de. *Curso de direito civil*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1998, p. 559-564. Cf. SERPA LOPES: prescrição “é uma exceção mediante a qual se pode, em geral, repelir uma ação por ter o autor negligenciado por um tempo determinado de fazer valer ou excitar o direito ao qual ela se refere”. Enquanto a decadência diz respeito a um direito em formação “corroborar um estado jurídico preexistente”.

rupção dos prazos, à apreciação *ex officio* ou não do juízo e à possibilidade de renúncia pelas partes. São critérios implementados pela doutrina, sem a necessária correspondência empírica com o texto legislativo. Aliás, essa atitude denota, em cores fortes, que o apego da doutrina civilista à tradição é diretamente proporcional ao seu desapego à letra do Código Civil. É opção metodológica do cientista do Direito Civil, que tem seus méritos e fins específicos e que, portanto, deve ser respeitada, mas que não se harmoniza com a consciência da dualidade direito/Ciência que apregoamos.

Nosso esforço será no sentido de reatribuir sentido aos termos *decadência* e *prescrição*, agora sob a óptica das normas jurídicas que enredam a fenomenologia do direito tributário positivo. Ora, nada mais coerente, sendo o direito plexo normativo, que identificar decadência e prescrição como normas jurídicas que atuam irradiando seus peculiares efeitos sobre norma primária e secundária, respectivamente, como definidas por LOURIVAL VILANOVA²⁰⁵.

7.2.2 **Questão terminológica sobre a decadência: o direito cai, não decai**

PONTES DE MIRANDA critica o uso da expressão *decadência*, propondo que se fale em *preclusão*, que estaria no plano da existência, em oposição à *prescrição*, que estaria no plano da eficácia²⁰⁶. “A cada momento fala-se de prazo de decadência, para se nomear prazo de preclusão. O *terminus technicus* é prazo preclusivo, *Präklusivfrist* (cf. C. REUTER, *Über die Berechtigung des Gegenstandes* “*Verjährung und gesetzliche Befristung*”, 40s). O direito cai, não decai.”²⁰⁷.

205 VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, cit., ver Capítulo V.

206 VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, cit., p. 131.

207 MIRANDA, Pontes De. *Tratado de direito privado*, cit., p. 135.

De fato, parece-nos que *cair*²⁰⁸ (descer, abaixar, arriar, sucumbir, morrer)²⁰⁹ seria melhor do que *decair*²¹⁰ (ir para baixo, baixar, diminuir, enfraquecer, declinar, passar a uma situação inferior)²¹¹, mas melhor ainda seria *recrutar-se*. A decadência, antes de extinguir, cria direito, quer dizer, para que ocorra a decadência mister se faz que a norma de decadência seja aplicada. É a norma individual e concreta da decadência que extinguirá o direito. Reitere-se: só direito extingue direito. O direito para “cair”, antes cria direito, ou seja, recruta-se.

Agora, quanto a taxionomia entre decadência e preclusão na proposta ponteana, optamos pelo uso do vocábulo *decadência*, porque se trata de expressão consagrada e, em matéria idiomática, não prevalecem as iniciativas individuais: é a comunidade falante que manda, com suas decisões difusas, lentas e imprecisas. Sendo assim, melhor que proscrever seu uso, será precisar o que entendemos por *decadência*, distinguindo seus diferentes matizes.

7.2.3 A limitação do conceito de *instituto* no direito privado

De acordo com o sistema de referência proposto neste trabalho, é preciso fazer a reconstrução do sentido da decadência e da prescrição como sendo normas, unidades básicas do sistema jurídico em seu mais alto grau de elaboração, permitindo, nesse altiplano, implementar a compreensão da mecânica funcional desse *instituto*

208 BORBA, Francisco da Silva. *Dicionário gramatical de verbos*. São Paulo: UNESP, 1990. Cf. FRANCISCO DA SILVA BORBA, “cair” – “Indica processo. Com sujeito *paciente* expresso por nome *concreto*, significa ir ao chão, ser impelido de cima para baixo”.

209 AULETE, Caldas. *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa*. Tomo I a V. Rio de Janeiro: Delta, 1964; FREIRE, Laudelino. *Grande e novíssimo dicionário da língua portuguesa*. Tomo I a V. Rio de Janeiro: José Olympo, 1954. Verbetes “cair”.

210 BORBA, Francisco da Silva. *Dicionário gramatical de verbos*, cit., Cf. FRANCISCO DA SILVA BORBA, “decair” – “Indica processo. Com sujeito *paciente* expresso por nome *abstrato*, significa sofrer diminuição, baixar, enfraquecer”.

211 AULETE, Caldas. *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa*, cit.; FREIRE, Laudelino. *Grande e novíssimo dicionário da língua portuguesa*, cit., Verbetes “decair”.

no direito tributário. Aliás, *instituto* é como a doutrina civilista designa a decadência e a prescrição: “são institutos”. Mas que é instituto?

A nosso ver, o uso do vocábulo na terminologia jurídica para indicar o conjunto de regras e princípios jurídicos que regem certas entidades ou certas situações surge, justamente, para cobrir a lacuna que há na doutrina do Direito Privado, do conceito aglutinador de norma jurídica (em sentido estrito). Essa omissão se verifica mesmo no edifício teórico de PONTES DE MIRANDA, que mesmo utilizando com mestria a expressão *regra de direito*, não chega, como alerta LOURIVAL VILANOVA, “na Teoria Geral do Direito (que ocupa os seis primeiros tomos de seu ‘Tratado de Direito Privado’) a nos oferecer uma teoria da norma. Compreende-se que ocupado com a vasta obra que começara em 1954 e, mais, com os “Comentários à Constituição de 1946”, não se tenha aproveitado das contribuições lógicas que estavam ao seu alcance, como as de ENGELS, BOBBIO, VON WRIGHT, KLUG e outros. Com a teoria das estruturas lógicas não teria simplificado o problema da regra de direito, recusando, p. ex. sua constituição hipotética, que no final equivale à relação implicacional entre o pressuposto e a consequência. Em algumas passagens recusa a coação, porque adverte que coercibilidade nenhuma existe na regra que prevê a maioria.”²¹².

Não nos acomodamos, assim, em dizer que decadência é um *instituto*. Afirmação vazia e sem conteúdo que diz pouco ou quase nada, só comparável à insuperável expressão “instituto *sui generis*”, tal qual notou o espírito crítico de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES²¹³. Estudaremos decadência e prescrição como normas, não uma norma de decadência e uma norma de prescrição, mas tantas quantas ensejar o direito positivo e que nossa percepção e capacidade sistematizadora dele puder apreender. Essa perspectiva teórica apresenta duas grandes vantagens: primeiro, amplia a área de análise do fenômeno jurídico da decadência e da prescrição, permitindo o ingresso em sua bimembridade estrutural (hipótese e tese); segundo, articula espistemologicamente o dado-material, sacando

212 VILANOVA, Lourival. *A teoria do direito em Pontes de Miranda*. Separata, p. 325.

213 Notas taquigráficas de conferência proferida no Curso de especialização em direito tributário do IBET/IBDT em São Paulo.

na multiplicidade do *objeto formal*²¹⁴ a diversidade de normas que os critérios relevantes postos pelo direito objetivo exibem.

Obviamente, o resultado desse trabalho é cenário mais intrincado e complexo. O que pode parecer um problema, pois, como bem adverte AMOS OZ, professor israelense da Universidade de Ben Gurion, “Quanto mais complexo se torna algo, maior a busca por soluções simples. Perde-se a vocação para o complexo e o difícil. Repudia-se tudo o que não for de fácil consumo”²¹⁵. Entra aqui a necessidade do esquecimento, garantindo a necessidade de substituir o complicado. Assim, mais simples e verdadeiro seria admitir: o direito não é simples, tampouco o tema da decadência e da prescrição. A simplicidade: nossa época a perverte, de tanto a celebrar. Há coisa mais estranha que cultivá-la como um fim em si mesma? Que fazer dela um meio de sedução? O excesso de simplicidade tem sempre algo de suspeito e inquietante: deve haver alguma ilusão ou fanatismo nisso. Como diz ANDRÉ COMTE-SPONVILLE, “A simplicidade não é uma virtude que se some à existência. É a própria existência, enquanto nada a ela se soma.”²¹⁶.

Partiremos, assim, da representação da estrutura da norma jurídica completa, como norma primária e secundária. Entretecendo a proposta kelseniana, com o que LOURIVAL VILANOVA chama *fluxo de causalidade jurídica*, cordão, ponto-posponto, formado de normas que se orientam em intermináveis cadeias normativas e que se difundem nas mais diversas direções, compondo múltiplas séries causais que entrelaçam, em sua urdidura, os diversos ramos do di-

214 VILANOVA, Lourival. *Norma jurídica - proposição jurídica (significação semiótica)*, cit., p.13. Fenômeno multilateral, com domínio de fato susceptível de experimentação, o direito fraciona-se em diversos objetos unilaterais que resultam de cortes epistemológicos operados sobre domínio materialmente uno. A mesma matéria — o direito — dá margem à constituição de “n” objetos, i.é, “a partir do objeto material M, cada feixe homogêneo de proposições constitui uma teoria T. Assim, temos teorias T’, T’’, T’’’, ..., constituintes de subdomínios O’, O’’, O’’’, ..., justamente os objetos formais obtidos pelos cortes lógicos e epistemológicos de cada teoria. (...) O *objeto-material* uno multiparte-se em diversos *objetos formais*.”

215 OZ, Amos. *A infantilização universal*. Caderno Mais. São Paulo: Folha de São Paulo de 2 janeiro 2000: 32-33. p. 30.

216 COMTE-SPONVILLE, André. *Pequeno tratado das grandes virtudes*, cit., p. 163.

reito. Ligadas nessa estrutura causal, as normas sucedem-se logicamente do ponto de vista estático e cronologicamente em sua dinâmica operacional, respeitando o tempo-histórico da ocorrência de fatos típicos e dos inexoráveis fatos de aplicação do direito: norma de competência, regra-matriz de incidência, regra de formalização do crédito e norma de inscrição da dívida ativa, até a decisão final no processo executivo fiscal. Os fatos de aplicação do direito que, revestindo de objetividade os fatos típicos, complementam os limites terminais das cadeias normativas.

7.3 O fluxo de causalidade jurídica no direito tributário

Norma jurídica em sentido estrito, segundo o modelo adotado, é a associação de um descritor a um prescriptor mediante a cópula do conectivo condicional, modalizado pelo functor deôntico neutro. O ser norma jurídica pressupõe essa bimembridade constitutiva. É a licença científica que permite a abstração metodológica dessa estrutura complexa, compondo, mediante o processo gerativo do sentido, a série de normas do sistema do direito positivo.

A composição dúplice, norma primária e norma secundária, é produto de um corte simplificado e abstrato sobre a intrincada série causal de normas²¹⁷. O critério que preside essa classificação, informado pela Teoria Pura do Direito, é a figuração ou não, no prescriptor normativo, da sanção, i.é, da possibilidade do uso da coação organizada, mediante órgão jurisdicional, para fazer valer a efetivação do dever constituído pela eficácia jurídica de norma incidente e logicamente anterior. Se presente esse direito subjetivo público, temos norma secundária, ou norma de direito adjetivo. Caso contrário, temos norma primária ou norma de direito substantivo²¹⁸.

Nas normas primárias, situam-se as relações jurídicas de direito material (substantivo); nas normas secundárias, as relações jurídicas de direito formal (adjetivo ou processual). Assim, as normas primárias são estabelecedoras de relações jurídicas de direito material, que podem ser decorrentes de fato lícito ou ilícito. Dentre elas, às que têm pressuposto antijurídico denominamos normas primárias

217 VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no direito*, cit., p. 123.

218 VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no direito*, cit., p.126-30.

sancionadoras, pois veiculam sanção, no sentido de obrigação advinda do não cumprimento de um dever jurídico, reservando às demais, que não apresentam esse mesmo aspecto sancionador, a alculha de normas primárias dispositivas²¹⁹. Importa aclarar neste átimo que a norma primária sancionadora, como a norma secundária, tem por pressuposto o não cumprimento de deveres ou obrigações, mas carece, entretanto, da eficácia coercitiva daquela. Sobrevém advertir, contudo, que esta série – norma primária dispositiva, a norma primária sancionadora e a norma secundária – representa tão-somente, ainda, produto de drástica redução das complexidades do aludido fluxo de causalidade jurídica.

Por fluxo de causalidade jurídica, entendemos a estrutura linear em que se encontram ligadas as normas jurídicas: competência tributária material, regra-matriz de incidência, constituição do crédito (lançamento ou ato do particular), inscrição da dívida ativa e execução são pontos desse plexo causal. A interrupção dessa corrente normativa implica ruptura do processo de positivação da respectiva cadeia que ali se encerra ou, como acontece por vezes, a abrupta mudança de curso desse fluxo, que dessa forma parte, com nova força e finalidade, em direção à composição de novas cadeias. Exemplificando, o pagamento do tributo pode ser, ao mesmo tempo, hipótese de ruptura da cadeia de tributação e “fato gerador” do redirecionamento desse fluxo de causalidade, positivando o direito ao débito do Fisco.

Nesse sentido, uma norma é jurídica não porque se sujeita à sanção, como se entrevê em uma das possíveis interpretações de Kelsen²²⁰, mas porque se encontra alojada, como ponto articulado, na urdidura desse sistema de causalidade.

219 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 31; SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 43.

220 Kelsen, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*, cit., p.67; VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, cit., p. 64. Para Kelsen, norma jurídica é a que prescreve uma sanção, i.é, que tem como conteúdo um ato coercitivo, qualificado como devido, sem o qual se torna mero preceito moral. Aquilatando a importância da norma secundária veiculadora da sanção, Kelsen na Teoria Pura do Direito, denominou-a “norma primária”. Esta nomenclatura foi reformulada em sua obra Teoria geral das normas, editada postumamente, em que adotou aquela empregada por NOR-

Em regra geral, amplamente sujeita a correções, podemos dizer que, enquanto a decadência se ocupa do direito consubstanciado na norma primária, a prescrição se dirige ao direito previsto na norma secundária, disciplinando o direito de ação perante o Estado-Juiz para efetivação deste dever. A primeira volta-se para percussão de direito substantivo; a segunda, de direito adjetivo. Normas diversas que têm por objeto vínculos díspares: o direito de constituir o crédito, o direito ao crédito, o direito a pleitear a restituição do débito do Fisco administrativamente, no caso da decadência, e o direito subjetivo formal de exigir o crédito ou o débito Fisco em juízo, no caso da prescrição.

7.4 Normas jurídicas, ponto de articulação entre texto legal e intérprete

A decadência e a prescrição, num primeiro momento, podem ser analisadas como (i) normas gerais e abstratas que integram o sistema de direito positivo; (ii) eventos do decurso do lapso temporal, qualificados pela inércia do titular do direito, (iii) fatos, versões desse eventos descritas em linguagem jurídica, (iv) relações extintivas do direito e (v) normas individuais e concretas que congregam à ocorrência dos fatos decadencial ou prescricional os consequentes efeitos extintivos.

Optamos por trabalhar a decadência e a prescrição como normas jurídicas, porque, como observa LOURIVAL VILANOVA, a “forma lógica da proposição implicacional normativa (ou condicional hipotética) parece ser a que melhor corresponde à relação semântica fato jurídico/eficácia (efeito = eficácia interna, o efectual do fato causa). *Tanto a causalidade natural como a causalidade jurídica encontram na proposição implicacional sua adequada forma sintática.*”²²¹.

BERTO BOBBIO e LOURIVAL VILANOVA, i.é, tratando a norma sancionadora como “norma secundária”), entendendo-a então como a genuína norma jurídica, posto ser ela que efetivamente prescreve a privação da vida, da liberdade, da propriedade etc., por meio da força coercitiva do Estado.

221 VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no direito*, cit., p. 47.

7.4.1 Decadência e prescrição como normas gerais e abstratas

Impende-nos, segundo o modelo teórico proposto, estudar a decadência e a prescrição como normas gerais e abstratas, primeiro adentrando sua estrutura básica para, depois, com base no direito posto, identificar e individualizar as várias normas instituídas para esse fim.

Como diz PAULO DE BARROS CARVALHO, a decadência, como a prescrição, pode ser analisada numa instância normativa, enquanto regra que compõe o sistema do direito positivo, ou no plano factual, como acontecimento do mundo, descrito em linguagem. Fala-se, portanto, em *norma decadencial* ou *norma prescricional* e em *fato decadencial* ou *fato prescricional*. “Na condição de norma, desfrutando da comum estrutura de todas as unidades do ordenamento, integra-se de um antecedente ou hipótese e de um conseqüente ou tese. A hipótese descreve as notas predicativas de um acontecimento de possível ocorrência: *dado o decurso de certo trato de tempo, sem que o titular do direito o exercite*; e a tese prescreve a desconstituição do direito subjetivo de que o sujeito ativo esteve investido: *deve ser a extinção do direito*.”²²².

7.4.2 Decadência e prescrição como normas individuais e concretas

Não basta a previsão normativa genérica e abstrata para o direito atingir as condutas intersubjetivas, pois não se transita livremente do mundo do “dever ser” para o do “ser”. Crendo ser inevitável insistir neste ponto, PAULO DE BARROS CARVALHO se manifesta: “a norma geral e abstrata, para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade, reivindica, incisivamente, a edição de norma individual e concreta. Uma ordem jurídica não se realiza de modo efetivo, motivando alterações no terreno da realidade social, sem que os comandos gerais e abstratos ganhem concreção em normas individuais e concretas”²²³.

222 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 202.

223 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 218.

Atente-se, porém, para a circunstância de que a norma individual e concreta, mesmo precisando fatos e condutas, não atinge, ainda, o mundo do “ser”. Nem pode. A regra jurídica em seu grau máximo de concreção tão-somente se aproxima, tende, mas não chega a tocar propriamente o “ser” da conduta, que, como sabemos, é da ordem do inefável. Aliás, vê-se nesse espectro que a função derradeira do processo de positivação não é “realizar” a conduta, e sim incrementar a eficácia dos comandos gerais e abstratos.

Daí porque o que se chama tradicionalmente de “incidência”, como mera subsunção da norma ao evento tributário, sem a objetivação necessária que permite a todos os actantes do direito o conhecimento empírico do suporte normativo produzido – que é a realização em outra escala do primado da publicidade – não se afigura como expediente suficiente para esses fins. Esclarece PAULO DE BARROS CARVALHO: “Esse caminho, em que o direito parte de concepções abrangentes, mais distantes, para chegar às proximidades da região material das condutas intersubjetivas, ou, em terminologia própria, iniciando-se por normas gerais e abstratas, para chegar a normas individuais e concretas, e que é conhecido por “processo de positivação”, deve ser necessariamente percorrido, para que o sistema alimente suas expectativas de regulação efetiva dos comportamentos sociais.”²²⁴

Em relação às normas gerais e abstratas da decadência e da prescrição, a previsão do texto legal não é suficiente para produzir os efeitos para os quais foram vocacionadas. Nem a ocorrência do fato jurídico previsto por essas regras perfaz condição *per quantum* da realização de seus efeitos. Requer, como as demais unidades desse jaez, a edição de normas individuais e concretas que objetivem os fatos decadencial ou prescricional, precisando seus termos e determinando o objeto da relação extintiva. E isso se faz com a indigitada trajetória de positivação.

7.4.3 O evento, o fato decadencial ou prescricional e a relação jurídica extintiva

As hipóteses normativas das normas decadencial ou prescricional descrevem o transcurso de tempo, qualificado pela conduta

224 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 217.

omissiva do titular do direito, contado do *dies a quo* fixado na legislação tributária. O acontecimento do decurso desse prazo, no plano do suporte fáctico, é o evento. Os fatos decadencial ou prescricional no domínio do direito vão surgir quando esse acontecimento, que se dá no tempo histórico e no espaço social, for relatado em linguagem competente, i.é, segundo a forma em direito admitida, ocupando o lugar de antecedente nas normas individuais e concretas da decadência ou da prescrição. Esse suposto será a motivação do prescriptor, que será nesse caso a relação jurídica extintiva do direito.

Reitere-se, o mero transcurso do prazo tipificado nas normas decadencial ou prescricional não opera a eficácia automática de extinguir o direito, requerem-se normas individuais e concretas que constituam os fatos da decadência ou da prescrição, implicando os efeitos extintivos. É incorreto, nesse sentido, dizer que “a decadência ocorreu” ou que “a prescrição ocorreu”, como se o fato natural do tempo, sozinho, tivesse o condão de determiná-las. Insistimos: juridicamente, a decadência ou a prescrição só se operam efetivamente ante a produção das respectivas normas individuais e concretas.

7.5 A interrupção e a suspensão dos prazos

MARIA HELENA DINIZ²²⁵ identifica quatro acepções para *interromper* no direito: “1. Fazer cessar por algum tempo. 2. Deixar de fazer algo temporariamente. 3. Romper a continuidade. 4. Parar momentaneamente”. Mas para *interrupção da prescrição*, dá apenas um sentido: “Inutilização da prescrição iniciada, de modo que o prazo começa a correr da data do ato que a interrompeu ou do último ato do processo que a interromper. Provoca, portanto, a descontinuidade da prescrição já iniciada, eliminando do cálculo o tempo decorrido anteriormente, para que comece de novo a sua contagem (De Plácido e Silva). É, portanto, a parada do curso da prescrição e consequente perda do prazo transcorrido”.

Ao pontuar que se elimina o tempo decorrido anteriormente e que a contagem começa de novo, a autora interpreta interrupção

225 DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 890.

como “rompimento da continuidade”, sem admitir um sentido correspondente às suas acepções 1, 2 e 4 do verbo *interromper* – “parada momentânea ou temporária” – nem um terceiro sentido correspondente à acepção de “destruir, extinguir”²²⁶; “rompimento definitivo”, sentido, aliás, contemplado por ANTÔNIO LUIZ DA CÂMARA LEAL: “Interrupção da prescrição é a cessação de seu curso em andamento, em virtude de alguma das causas a que a lei atribui esse efeito”²²⁷.

Fazemos essas considerações porque *interrupção* no direito ora pode significar “início de um novo prazo”, ou “reinício”, que corresponde ao sentido apontado pela autora²²⁸, ora simplesmente “o termo final de um prazo”, que corresponde ao sentido apontado por CÂMARA LEAL, ficando o sentido de “rompimento temporário” reservado para o substantivo *suspensão*. Dessa forma, embora *interrupção* venha sendo interpretada no mais das vezes como *dies a quo*, é possível também interpretar o termo como *dies ad quem* dos prazos decadencial ou prescricional.

O sentido de *dies ad quem* pode ser exemplificado no caso em que o Fisco exerce o direito de lançar regularmente dentro do prazo de decadência, e a continuidade do prazo fica descaracterizada em razão do ato comissivo de o Fisco ter exercido seu direito, ou então no caso em que o Fisco exerce o direito de ação regularmente dentro do prazo de prescrição, e fica descaracterizada a continuidade desse prazo, pois o Fisco já exerceu seu direito de ação. Assim, *interrupção* nesse primeiro sentido significa, simplesmente, rompimento definitivo do prazo em razão da desqualificação jurídica da conduta omissiva do agente²²⁹.

226 AULETE, Caldas. *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa*, cit., Verbete *interromper*.

227 CÂMARA LEAL. Antonio Luís da. *Da prescrição e da decadência*, cit., p. 172.

228 OLIVEIRA, Antônio de Almeida. *A prescrição em direito commercial e civil*. Lisboa: Livraria Clássica Editora, 1917, p.118. Cf. ANTÔNIO DE ALMEIDA OLIVEIRA: “É interrupção da prescrição o facto que inutiliza a prescrição começada contra o credor ou proprietário, eliminando do cálculo o tempo decorrido, mas não impedindo que comece de novo” (*sic*).

229 Note-se que dois são os componentes do fato da decadência ou da prescrição, um o tempo o outro a ação caracterizada pela inércia do titular do direito. A interrupção do prazo pelo exercício do direito ou da ação enquanto *dies ad*

O sentido de *dies a quo* pode ser exemplificado no caso em que o devedor reconhece o débito perante o Fisco regularmente dentro do prazo de prescrição, ficando a contagem do prazo anterior desconsiderada e reiniciando-se a contagem do prazo prescricional, a partir do reconhecimento do débito. Da mesma forma, no caso de anulação de lançamento anterior por vício formal dentro do prazo de decadência, fica a contagem do prazo anterior desconsiderada e reinicia-se a contagem do prazo decadencial, a partir da decisão administrativa ou judicial que reconheceu essa anulação. Por isso, melhor que *interrupção*, para esse fim, seria o uso do termo *reinício*, que contempla perfeitamente esse efeito peculiar de um fato servir como marco temporal para novo prazo.

Desse modo, quando, por exemplo, o Art. 8º § 2º da Lei de execução fiscal diz que o despacho do juiz que ordenar a citação interrompe a prescrição, podemos outorgar a esse dispositivo duas ordens de efeito: numa acepção menos usada, serve como *dies ad quem*, ou termo final, do prazo de prescrição, na medida em que a ação já foi exercida, mas o seu sentido mais comum é de *dies a quo*, ou termo inicial, de novo prazo prescricional, criando uma espécie de nova oportunidade para ulterior exercício do direito de ação.

Seja como *dies a quo*, seja como *dies ad quem*, a interrupção erige hipóteses normativas de decadência ou prescrição, enquanto a suspensão cuida de delinear o suporte fáctico temporal que informa a composição dessas hipóteses normativas. Notamos que os casos de suspensão e de interrupção dos prazos de decadência e prescrição dizem respeito à estrutura dessas normas jurídicas, devendo, portanto, seu tratamento submeter-se a lei complementar.

7.6 Regra geral sobre a aplicabilidade de lei

Decadência e prescrição são regras jurídicas extintivas de direitos as quais interrompem o fluxo da causalidade jurídica. Por-

quem caracteriza-se pela realização da ação, daí porque também pode ser chamada de consumativa, a interrupção que cria fato novo preocupa-se preponderantemente com o horizonte temporal. Assim, também as hipóteses de suspensão do prazo podem apresentar-se desqualificando a conduta omissiva ou, simplesmente, descontinuando o tempo como aquela do Art. 2º § 3º da LEF.

tanto, a formação de suas hipóteses há de respeitar a extensão conduta omissiva, desde o início do percurso do fato decadencial ou prescricional.

Sendo assim, em regra geral, são os dispositivos vigentes no momento do *dies a quo* que determinam a formação das hipóteses normativas das regras de decadência e prescrição, definindo a extensão, interrupção e suspensão dos prazos. Uma eventual lei nova só é aplicável a marcos iniciais ulteriores à sua vigência.

CAPÍTULO

8 Decadência do direito do Fisco

8.1 Critérios para composição das normas jurídicas da decadência do direito do Fisco

Não há, como se pode pensar, apenas uma norma geral e abstrata que disciplina a decadência do direito do Fisco, mas várias. Cada qual com sua hipótese específica, descrevendo o transcurso de cinco anos contados do *dies a quo* definido pela legislação tributária. Esta hipótese normativa estará ligada pelo vínculo da imputação normativa a um consequente abstrato, que pode apresentar por objeto a extinção do direito de lançar ou do próprio crédito tributário. Entrevê-se, logo, que são normas decadências diversas, com hipóteses distintas e efeitos díspares, como veremos adiante.

Repisemos a diferença entre norma jurídica em sentido estrito e norma jurídica em sentido amplo. Esta significa a manifestação jurídica objetiva – a lei, o artigo, o inciso, a alínea etc. – e tem uso comum entre os actantes do direito. Confunde-se, desse modo, com aquilo que designamos plano da literalidade do direito, em que todas as unidades do ordenamento são normas jurídicas em sentido amplo.

Norma jurídica em sentido estrito são estruturas implicacionais, construídas metodicamente pelo cientista e intuitivamente pelos operadores e aplicadores do direito, a partir dos textos prescritivos. As estruturas implicacionais apresentam, invariavelmente, antecedente e consequente e têm por fim articular as significações normativas, explicitando a dinâmica do direito sobre o domínio das condutas inter-humanas.

Com a lembrança de tais considerações propedêuticas, de superior importância para a compreensão dessa categoria fundamental para a existência e o próprio funcionamento do direito, convém insistir que o conceito de norma jurídica em sentido estrito, principal instrumento deste trabalho de análise e sistematização, será essen-

cial para os raciocínios doravante desenvolvidos, em que identificaremos a estrutura de seis normas gerais e abstratas em sentido estrito.

Quanto ao consequente, identificamos a decadência extintiva do crédito tributário e a decadência extintiva do direito de o Fisco lançar. A primeira apresenta uma única regra construída a partir do Art. 156, V do CTN. A segunda, mais complexa, apresenta-se na forma de cinco normas, cujas hipóteses, além do fator tempo, se conformam pela combinação dos seguintes critérios positivos: (i) atribuição legal ou não ao sujeito passivo do dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade, (ii) ocorrência ou não do pagamento antecipado, (iii) existência ou não de dolo, fraude ou simulação, (iv) ocorrência ou não da notificação preparatória, (v) efetivação ou não da anulação do lançamento anteriormente efetuado.

8.1.1 Primeiro critério: previsão ou não previsão de pagamento antecipado

A atribuição legal ou não ao sujeito passivo do dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade (caput do Art. 150 do CTN) consiste na previsão normativa que define o modo de formalização do crédito tributário. Assim, cabe a cada legislação ordinária instituidora de tributo corroborar na formação da regra-padrão da decadência do direito do fisco, informando esse critério.

8.1.2 Segundo critério: ocorrência ou não ocorrência do pagamento antecipado

A ocorrência ou não do pagamento antecipado (Art. 150 § 4º e *caput* do Art. 173, I, do CTN) corresponde ao plano da eficácia²³⁰ da regra abstrata que determina o dever instrumental de realizar o pagamento antecipado. Se não houver tal previsão, não há que se falar em pagamento antecipado.

Entendemos que o sentido de pagar, aqui, não se restringe ao ato de entregar dinheiro a outrem, com o fim de extinguir liame

230 Temos que aceitar a contingência de que, mesmo que a legislação determine o pagamento antecipado, esse pode não ocorrer, realizando-se as hipóteses do Art. 149.

de caráter patrimonial. Antes de pagar, o contribuinte há de empreender a constituição do crédito, necessária para identificá-lo, pois não é possível extinguir o que juridicamente não existe. Para extingui-lo requer-se antes criá-lo. É o que o pagamento antecipado exige. A mera entrega de direito aos cofres públicos não constitui pagamento de tributo, tampouco processa a extinção do crédito tributário.

8.1.3 Terceiro critério: ocorrência ou não ocorrência de dolo, fraude ou simulação

A verificação do fato de determinada vontade tendente a ocultar a ocorrência do evento jurídico tributário ou encobrir suas reais dimensões, manifestada de forma objetiva na consecução distorcida dos deveres instrumentais, serve como base factual para a edificação do fato jurídico do dolo, fraude ou simulação, na esfera do direito tributário.

Como diz JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, “Ao direito tributário não importa propriamente o dolo, a fraude, a simulação em si, mas seu resultado.”²³¹. Assim, a configuração desse ilícito interessa ao direito tributário na medida em que colabora na determinação da regra de decadência aplicável ao caso concreto.

O fato jurídico da *existência ou não de dolo, fraude ou simulação* (parte final do Art. 150, § 4º do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nesses dispositivos, ser constituída na via administrativa, determinando, desse modo, a obrigatoriedade do lançamento de ofício (Art. 149, VII do CTN) ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita (parte final do Art. 150, § 4º do CTN). Importa asseverar que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houve pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não o efetuou ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação hão de ser apurados no procedimento de fiscalização realizado de ofício, não servindo como hipóteses determinantes de prazo diferenciado de decadência.

231 BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário. Tratado de Direito Tributário*, cit., p. 408.

8.1.4 Quarto critério: ocorrência ou não ocorrência da notificação de medida preparatória

A *ocorrência da notificação de qualquer medida preparatória* indispensável ao lançamento (Art. 173 parágrafo único do CTN) serve como critério para conformação de regra específica de decadência, que, além de disciplinar a antecipação do procedimento constitutivo do crédito nos casos de lançamento de ofício, determina o *dies a quo* da abertura do prazo decadencial para lançar de ofício, ante a circunstância de pagamento antecipado efetuado com dolo, fraude ou simulação. Neste caso específico, a constituição jurídica do dolo, fraude ou simulação há de figurar, ao mesmo tempo, como pressuposto da aplicação dessa regra e medida preparatória do ulterior lançamento.

Sobre a configuração dos ilícitos de dolo, fraude ou simulação, cumpre esclarecer que a conformação desses fatos jurídicos, segundo a orientação do Art. 150, § 4º do CTN, só se operará como exceção relevante na determinação do marco inicial da contagem do prazo decadencial, na hipótese de efetivo pagamento antecipado (Art. 150, §§ 1º e 4º e 149, II do CTN).

8.1.5 Quinto critério: ocorrência da anulação de lançamento anterior

Por fim, a *ocorrência da anulação do lançamento anteriormente efetuado* (Art. 173, II do CTN) exige, como premissa de seu implemento, a ocorrência de lançamento de ofício anterior acoimado de vício formal. E vício formal aqui se opõe a vício material, querendo, a nosso ver, significar irregularidade no ato de aplicação do direito, que é ato-fato (v. 5.2.1), verificada quer judicialmente, quer administrativamente, segundo os limites postos pelo Art. 145 do CTN.

8.2 Seis regras que regulam a decadência do direito do Fisco

Para obter as cinco primeiras regras que regulam a decadência do direito do Fisco, combinamos os quatro primeiros critérios e, dessa combinação, resultaram as quatro primeiras regras; a quinta

regra baseia-se no quinto critério. A sexta, que trata da extinção do crédito, baseia-se na constituição do crédito após o decurso decadencial de uma das cinco regras anteriores.

Assim, as seis regras jurídicas gerais e abstratas que disciplinam a decadência do direito do Fisco são: (i) regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado, (ii) regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação, (iii) regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, (iv) regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito²³² e notificação, (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior e (vi) regra de decadência do direito de crédito do Fisco.

Cuidaremos, nos itens subsequentes, de individualizar cada uma dessas regras gerais e abstratas, identificando as respectivas hipóteses e consequências normativas.

8.2.1 Regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro primeiros critérios: *não previsão* de pagamento antecipado e, portanto, *não ocorrência* do pagamento antecipado, ou então *previsão* de pagamento antecipado, mas *não ocorrência* do pagamento antecipado; não havendo pagamento antecipado, *não ocorrência* de dolo, fraude ou simulação, e *não ocorrência* da notificação por parte do Fisco.

Nessa configuração, o prazo decadencial é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte²³³ àquele em tenha ocorrido o evento tributário (Art. 173, I do CTN). Anote-se, a determinação do *dies a quo* desse prazo tem como pressuposto a constituição jurídica do fato tributário, no qual se identificará juridicamente o tempo *no fato*, que é, neste caso, o marco temporal da ocorrência do mencionado evento.

232 Por ilícito aqui queremos nos referir à ocorrência de “dolo, fraude ou simulação” *ex vi* do Art. 150 § 4º do Código Tributário Nacional.

233 Sobre o conceito de exercício seguinte, acreditamos não haver maior controvérsia que se trate do período de 01 de janeiro a 31 de dezembro, conforme prevê o Art. 34 da Lei nº 4.320/64.

O consequente normativo dessa regra ataca a competência administrativa de o Fisco produzir o ato-norma administrativo de lançamento tributário ou, o que é o mesmo, extingue o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito, na precisa dicção do *caput* do Art. 173 do CTN.

8.2.2 Regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro primeiros critérios: *não previsão* de pagamento antecipado e, portanto, *não ocorrência* do pagamento antecipado, ou então *previsão* de pagamento antecipado, mas *não ocorrência* do pagamento antecipado; não havendo pagamento antecipado, *não ocorrência* de dolo, fraude ou simulação, e *ocorrência* da notificação por parte do Fisco.

Portanto, a única coisa que diferencia esta regra da anterior é a situação do quarto critério: enquanto na primeira regra não há notificação ao sujeito passivo de medida preparatória indispensável ao lançamento, nesta se verifica a sua efetivação no interstício delimitado pelo acontecimento do evento tributário e o primeiro dia do exercício subsequente.

Conforme dispõe o Art. 173, parágrafo único do CTN, essa notificação serve como *dies a quo* do prazo decadencial de cinco anos, dessa forma antecipando, em relação à regra anterior, o termo inicial da contagem do prazo decadencial²³⁴.

Da mesma maneira que a regra supracitada, o consequente normativo dessa regra extingue o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito, na precisa dicção do *caput* do Art. 173 do CTN.

8.2.3 Regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado

Em primeiro lugar, haveremos de consolidar o entendimento de que só poderá haver pagamento antecipado do crédito tributário nas circunstâncias em que o legislador tributário expressa-

234 NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. *Curso de direito tributário brasileiro*, cit., p. 720-1.

mente o determine. Sendo assim, a verificação de pagamento antecipado sem previsão legislativa para tanto quadra-se na hipótese de simples pagamento irregular, sem o condão de realizar a extinção do crédito tributário na conformidade do Art. 156, I do CTN.

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro primeiros critérios: *previsão* de pagamento antecipado; *ocorrência* do pagamento antecipado; *não ocorrência* de dolo, fraude ou simulação, e *não ocorrência* da notificação por parte do Fisco.

O “fato gerador” dessa regra decadencial iniciará seu curso de cinco anos com a ocorrência do evento jurídico tributário, conforme dispõe expressamente a primeira parte do § 4º do Art. 150 do CTN.

Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício.

Nessa guisa, pode-se afirmar que a homologação tácita do pagamento antecipado é o verso da moeda, cujo anverso é a decadência do direito de o Fisco lançar de ofício.

8.2.4 Regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito e notificação

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro primeiros critérios: *previsão* de pagamento antecipado; *ocorrência* do pagamento antecipado; *ocorrência* de dolo, fraude ou simulação, e *ocorrência* da notificação por parte do Fisco.

Essa notificação não pode ser realizada a qualquer tempo: submete-se também a prazo decadencial de cinco anos, conforme previsto na *regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado*. O ato-norma administrativo formalizador do ilícito tributário servirá como *dies a quo* do novo prazo decadencial de cinco anos, previsto por esta regra.

Portanto, transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do

direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do Art. 173, parágrafo único do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado.

Assim, a notificação ao contribuinte, ao mesmo tempo em que constitui administrativamente o fato do dolo, fraude ou simulação, serve como medida indispensável²³⁵ para justificar a realização do ulterior lançamento. Contudo, há que se considerar que, se o ilícito alegado na notificação não se mantiver nos quadrantes do direito, em razão de qualquer problema material ou formal com o ato-norma administrativo que cuida da constituição desse fato ilícito, restará comprometido também o ulterior lançamento que eventualmente tenha sido realizado sob a tutela do novo prazo decadencial, fundado na indigitada medida preparatória.

Portanto, se não houver a realização desse ato-norma ou se for verificado qualquer vício em sua produção, esta regra decadencial torna-se inaplicável, ficando o prazo decadencial fixado pela *regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado*.

Conquanto a notificação a que faz alusão o parágrafo único do Art. 173 do CTN, no contexto em que não há pagamento antecipado, tenha o condão de adiantar o *dies a quo* do prazo decadencial, conforme verificamos na *regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação*, outro é o sentido que esse preceptivo assume quando da ocorrência do pagamento antecipado combinado com a constituição jurídica da ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nesse caso, além de não haver antecipação, acaba havendo uma ampliação do prazo decadencial, uma vez que esta regra fixa um novo *dies a quo*, que será a constituição jurídica do fato do dolo, fraude ou simulação.

235 Entendemos que para configurar administrativamente o dolo, a fraude e a simulação, a notificação haverá de conter uma norma individual e concreta que apresente no antecedente a tipificação do fato alegado, e no consequente a qualificação jurídica dessa situação (dolo, fraude ou simulação). A construção administrativa dessa regra é essencial para que se configure a hipótese dessa específica regra de decadência, com prazo diferenciado. Temos aqui a utilização dos tipos penais com efeitos administrativos. Sem prejuízo dos efeitos penais e da constituição desses fatos nas esferas do processo penal.

O consequente normativo dessa regra, como as demais, após o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da notificação preparatória do lançamento ulterior e constitutiva do fato ilícito, extingue o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito.

8.2.5 Regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior

Aspecto peculiar desta regra de decadência é tomar como hipótese a existência de decisão administrativa ou judicial que decreta a anulação por vício formal de lançamento anterior. Desse modo, essa decisão que sob dada referência era efeito, passa à condição de suposto da aplicação desta regra decadencial, retratando a relatividade do conceito de fato jurídico a que faz alusão LOURIVAL VILANOVA²³⁶.

Assim, na hipótese desta regra temos a ocorrência de anulação por vício formal (Art. 173, II do CTN), cuja constituição jurídica depende de decisão judicial ou administrativa²³⁷, que servirá

236 VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no direito*, cit., p.146. “A sentença definitiva, que é ato jurídico processual que culmina a série de atos processuais no juízo de primeira ou única instância, insere-se na série de fatos e relações jurídicas antecedentes, como ato consequente (observe-se que o silogismo judicial é a esquematização final, a *mise en forme* de vários atos, das partes e do juiz, simplificado assim, nesse final, como estrutura de argumento dedutivo). Mas, se a sentença é a proposição concludente, é juízo normativo concreto, é efeito jurídico. Mas só relativamente. É fato jurídico processual para continuar nas relações recursais, no processo de cognição; é, ainda, fato jurídico processual de que provém o título para a execução (no processo de execução)”. E afinal conclui: “Ser causa e ser efeito na série pontuada – os segmentos do curso ou percurso processual das relações processuais, é uma questão tópica, ou um problema, diremos, tópico funcional”.

237 BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, cit., p.530. Como leciona ALIOMAR BALEEIRO, além do prazo do termo previsto no inciso I do Art. 173 do CTN, o prazo decadencial inicia, também, “do dia em que se tornar definitiva a decisão que anulou, por vício formal, o lançamento, isto é, quando este não foi feito pela autoridade competente ou foi feito com preterição de formalidade essencial à sua eficácia, segundo a lei. (8) Tanto a decisão judicial pode anular o lançamento viciado formalmente, quanto a própria autoridade administrativa, – a que fez o procedimento ou a superior que o reviu, – pode e deve fazê-lo, já que aquele ato é de competência vinculada e adstrito à rígida legalidade (ver Art. 145)”. AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Bra-*

como *dies a quo* do prazo decadencial de cinco anos. Ressalte-se, entretanto, a competência de anular pressupõe a competência de lançar. Dessa forma, o prazo da anulação submete-se, também, ao prazo decadencial de cinco anos aplicável à espécie, e aos limites da anulação, postos pelo CTN nos Arts. 141, 145 e 149 *caput*.

No conseqüente desta norma, decorrente da realização do fato decadencial, temos a previsão abstrata da extinção da competência administrativa de o Fisco empreender o lançamento tributário.

8.2.6 Regra da decadência do direito de crédito do Fisco

Enquanto as cinco regras de decadência supradescritas mantiveram a extinção do *direito de lançar* como foco, esta regra dirige sua força extintiva para o crédito tributário. Aquelas extinguem o *direito de constituir* o crédito; esta extingue o crédito tributário, seja ele resultado de lançamento ou de ato de formalização do particular intempestivos, que gozarão de presunção de validade até que esta regra decadencial os retire do sistema jurídico.

Assim, a hipótese da *regra da decadência do direito de crédito do Fisco* pressupõe crédito anterior, posto que só é possível extinguir crédito que haja sido constituído, conforme se aduz do Art. 156, V do CTN. Esse crédito é sujeito à extinção, pois foi constituído pelo particular ou pelo Fisco extemporaneamente, ou seja, o lançamento ou o ato de formalização do particular que o constituiu foi realizado após o decurso do prazo decadencial de uma das cinco regras anteriores, configurando aquilo que GIAN ANTONIO MICHELI²³⁸, seguido por GERALDO ATALIBA²³⁹, chamou de *fenô-*

sileiro, cit., p.381. Não obstante na posição de crítico contundente do dispositivo, entende LUCIANO AMARO que “O Art. 173, II, cuida de situação particular; trata-se de hipótese em que tenha sido efetuado um lançamento com vício de forma, e este venha a ser “anulado” (ou melhor, declarado nulo, se tivermos presente que o vício de forma é causa de nulidade, e não de mera anulabilidade) por decisão (administrativa ou judicial) definitiva.”

238 MICHELI, Gian Antônio. *Concepção dinâmica do direito tributário*. Revista de direito tributário. São Paulo: 1978 (2) 5: 107-134. p.108. Exemplo do fenômeno da sobreposição: o ICMS *incide sobre* a incidência de um contrato de compra e venda mercantil.

239 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, cit., p. 66.

meno da sobreposição no direito tributário, e cujo suporte de formação PAULO AYRES BARRETO denominou de *fato complexo*²⁴⁰

A consequência desta regra será a extinção do crédito tributário com a invalidação do lançamento ou do ato de formalização do particular que lhe servia de suporte.

Não obstante prescreva expressamente que a decadência extingue o crédito tributário, o Art. 156, inciso V do CTN é tratado pela doutrina, por vezes, como um equívoco do legislador. Conforme argumenta AMÉRICO MASSET LACOMBE, “Se o Art. 142 determina que ‘competê privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento’, se o Art. 173 diz que ‘o direito de a fazenda constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos’, fixando-se aí o prazo decadencial, temos que o termo final deste prazo ocorre antes da constituição do crédito (*obligatio*) e, assim, não poderá a decadência extinguir o que ainda não foi constituído.”²⁴¹ E conclui que a decadência “não extingue, assim, a *obligatio*, e é um grave erro técnico do CTN relacioná-la como forma de extinção do crédito”²⁴².

Não é possível aceitar esse raciocínio quando identificamos, a partir do Arts. 173, I e 156, V do CTN, duas regras distintas: esta *regra da decadência do direito de crédito do Fisco* e a *regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado*. De fato, nesta última não se fala ainda em crédito, apenas em *direito de lançar*, mas naquela pressupõe-se crédito constituído extemporaneamente. A raiz do problema está em confundir a decadência do direito ao crédito (Art. 156, V do CTN) e a decadência do direito de constituir o crédito (Art. 173, I do CTN), quando, em verdade, partem de hipóteses diversas e produzem efeitos igualmente diversos.

240 BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*, cit., p.89. Fato complexo como a plurivocidade de fatos simples.

241 LACOMBE, Américo Masset. *Obrigação tributária*. São Paulo: RT, 1977, p. 92.

242 LACOMBE, Américo Masset. *Obrigação tributária*, cit., p.92.

8.3 Outros casos pertinentes à decadência do direito do Fisco

A prática é a parte da teoria que ainda não foi pensada, simplesmente porque acontece: independe do interesse, do gênio ou da ousadia e capacidade de articulação do jurista.

Sendo o direito positivo algo finito, em termos de disciplina da conduta, seria possível edificar uma teoria que aglutinasse e previsse todos os casos relevantes para o direito, de maneira que aquilo que não pertencesse a esse sistema simplesmente não seria jurídico. Todavia, teoria assim, tão rica e tão plena de possibilidades quanto a prática, seria tão complexa que se tornaria pragmaticamente inútil.

A doutrina elege os casos mais relevantes para constituir as principais normas jurídicas que disciplinam a conduta humana e, nos outros casos, fica a espera da ocorrência concreta desses eventos para construir a solução jurídica específica.

Assim, elegemos alguns casos em que há controvérsia com relação à decadência do Fisco, propondo soluções baseadas nas seis regras acima descritas. São estes os casos: (i) “interrupção” da decadência, (ii) decadência do direito de o Fisco efetuar a homologação expressa, (iii) decadência do direito de o Fisco efetuar revisão de lançamento anterior, (iv) efeito da suspensão da exigibilidade sobre os prazos decadenciais e (v) tese do STJ dos dez anos do direito de o Fisco efetuar o lançamento no caso dos tributos sujeitos ao pagamento antecipado.

8.3.1 A “interrupção” da decadência

Muitos autores criticam o enunciado do Art. 173, II do CTN, simplesmente porque a doutrina não aceita essa interrupção²⁴³. Que fazer se o direito positivo prescreve que o prazo decadencial interrompe ou suspende? Se sabemos que o direito cria suas próprias realidades²⁴⁴, como dizer que o direito está errado, que não corresponde à realidade? Que ciência é essa que pretende dizer que seu objeto está errado?²⁴⁵ É como se o geólogo, fazendo ciência,

243 AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 381.

244 V. supra citação de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO.

245 FANUCCHI, Fábio. *A decadência e a prescrição em direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p.89. Assim, segundo FÁBIO FANUCHI, a

gritasse para o terremoto: “Você não pode acontecer, não está em meus cálculos”.

Entendemos, pois, que o foco de resistência contra a interrupção da decadência se encontra instalado no argumento de autoridade importado acriticamente da teoria do direito privado: *magister dixit*, como faz alusão ROQUE CARRAZZA²⁴⁶. Por isso, calha perfeitamente o seguinte excerto de RICARDO GUIBOURG:

En 1610, Galileo veía por su telescopio los satélites de Júpiter. Sus colegas, los astrónomos de Pisa, no creían que tales satélites existieran, porque Aristóteles nada había dicho de ellos. Tan seguros estaban, que se negaron a mirar por el telescopio: “si ese tubo hace ver cosas que sabemos que no existen – razonaban – ha de ser un instrumento del demonio. Nosotros, los juristas, ¿miraríamos por el telescopio?”²⁴⁷.

A *interrupção* da decadência do direito do Fisco nada mais é do que o *reinício* (termo preferível àquele) de um novo prazo decadencial, decorrente do fato jurídico da anulação do lançamento anterior por vício formal. É o que estabelece a *regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior*, que não interrompe prazo de outra regra nem tem seu prazo interrompido, ela simplesmente incide quando realizado o evento decadencial previsto em sua hipótese (decorrer cinco anos do fato da anulação do lançamento anterior por vício formal). Deveras, os prazos de formação relativos às diversas regras decadenciais são intercorrentes, conformando normativamente fatos jurídicos decadenciais distintos, cada qual com seu *termo inicial*.

lei complementar erra: “o prazo de decadência é fatal e ininterrupto, tornando-se inoperante qualquer providência, formalmente inadequada, visando produzir efeitos de manifestação de vontade do titular do direito apenas potencialmente assegurado. Logo, nesse ponto, a lei complementar tributária erra, adotando critério de suspensão e interrupção do prazo decadencial, como se provará a seguir” (destacamos).

246 Citação feita sobre a autoridade de Aristóteles. *Notas taquigráficas de aula proferida no curso de especialização da PUC/SP*.

247 GUIBOURG, Ricardo. *El derecho y las ciencias exactas*. Inédito., p. 2.

A não aceitação da possibilidade da “interrupção” da decadência decorre da crença de que existe apenas uma regra de decadência. Isto não é verdade no direito tributário, que congrega diversas hipóteses com conteúdos e objetivos distintos *ex vi*: da primeira parte do § 4º do Art. 150; da segunda parte do § 4º do 150; do Art. 173, I; do 173, II; do parágrafo único do Art. 173, e do Art. 156, V. Assim, no direito tributário, não há que se falar em uma só regra de decadência, mas em seis normas decadenciais, cujas hipóteses normativas concorrem na formação de fatos jurídicos diversos, erigidos sob trechos temporais distintos.

DARDO SCAVINO, introduzindo o “giro linguístico” – nova postura filosófica em que a linguagem deixa de ser um meio, algo que estaria entre o eu e a realidade, e se converte num léxico capaz de criar tanto o eu como a realidade –, traz à colação exemplo que pode ser de utilidade para entender por que defendemos a existência de seis normas decadenciais no direito tributário positivo: o linguista dinamarquês LOUIS HJEMSLEV verificou que os esquimós têm cinco substantivos diferentes, que não são sinônimos, para referir-se à “neve”, enquanto nas línguas europeias há apenas um²⁴⁸. Assim, os cinco substantivos representam para os esquimós cinco fatos *diferentes*; um europeu nativo, vivenciando a mesma experiência, presenciaria a repetição do *mesmo* fato cinco vezes.

Assim como os esquimós e os europeus se baseiam em sistemas de referência distintos para denominar a “neve”, os juristas também podem basear-se em sistemas de referência distintos para identificar as normas decadenciais. Na visão sedimentada pela doutrina que não aceita a “interrupção” (em verdade o *reinício*) do prazo decadencial, há apenas uma regra de decadência; na perspectiva proposta por este trabalho, há seis normas de decadência.

Mas há também quem reconheça que não há qualquer embaraço jurídico que impeça o Código Tributário Nacional de disciplinar o *reinício* do prazo de decadência. Como diz PONTES DE MIRANDA, “se a técnica legislativa decide permitir a interrupção do prazo preclusivo, nada obsta a que o determine”²⁴⁹. Na mesma

248 SCAVINO, Dardo. *La filosofía actual: pensar sin certezas*. Barcelona: Paidós, 1999, p. 30.

249 MIRANDA, Pontes De. *Tratado de direito privado*., cit., p. 135-136. Advertimos PONTES DE MIRANDA, usa o termo “preclusão”, em vez de “decadência”, pois, conforme já esclarecemos, entende que o “direito cai, não decai”.

linha, reconhecem expressamente a possibilidade do Código Tributário Nacional tratar dessa hipótese de interrupção do prazo de decadência, entre outros ALCIDES JORGE COSTA²⁵⁰, PAULO DE BARROS CARVALHO²⁵¹ e RICARDO LOBO TORRES²⁵².

8.3.2 A decadência do direito de o Fisco efetuar a homologação expressa

Se, como diz PAULO DE BARROS CARVALHO, “as relações jurídicas nascem com o advento de enunciados linguísticos, individualizados pela presença da síntese deôntica, *usada e não simplesmente mencionada*, instalando-se no lugar sintático de consequente da norma individual e concreta, expedida pelo Poder Público, não podemos deixar de convir em que suas eventuais modificações, bem como sua extinção, operar-se-ão, também e necessariamente, por força de outro enunciado de linguagem como já referido.”²⁵³.

Assim, se o crédito tributário nasce pela força das regras que regem o lançamento ou o ato de formalização do crédito realizado pelo contribuinte, a sua extinção nasce pela força da realização de uma das hipóteses do Art. 156 do CTN, dentre as quais a homologação expressa.

A homologação expressa consiste – conforme escólio de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES²⁵⁴ – no exercício de uma função administrativa, cujo efeito é, em sentido amplo, a aprovação do pagamento antecipado, exercido pelo sujeito passivo, *ex vi* do Art. 150

250 COSTA, Alcides Jorge. *Da extinção das obrigações tributárias*. Tese de Titular apresentada na FDUSP, São Paulo: FDUSP, 1991 p.251. “O inciso II do artigo 173 do CTN é infeliz, mas existe e o que dele decorre é que a decadência não se opera se o lançamento anulado for feito dentro do prazo. Parece-nos que exercido o direito de forma inadequada de molde a torná-lo anulável, abre-se novo prazo para que seja efetuado novo lançamento. A decadência é instituto cujos contornos estão fixados em lei, e a lei pode alterá-los”.

251 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 313.

252 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 258.

253 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 188.

254 BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário. Tratado de Direito Tributário*, cit., p. 454.

caput e seus parágrafos do CTN. Assim, o pagamento feito pelo sujeito passivo será o antecedente ou a motivação da norma individual e concreta da homologação expressa, conforme assinala LÚCIA VALLE FIGUEIREDO²⁵⁵, e a determinação da extinção do crédito, seu consequente normativo.

Essa homologação servirá simultaneamente como *condictio juris* resolutória e veículo da norma que ratifica a extinção do crédito, anteriormente constituído e extinto pela atividade do contribuinte, conforme prevê o Art. 156, VII do CTN, fazendo que, sob condições regulares, seja inexigível o crédito devidamente pago e homologado. Para efetuar a homologação expressa, o Fisco tem prazo de cinco anos contados da data do acontecimento do fato jurídico tributário, ao final do qual operar-se-á a homologação tácita.

No caso de pagamento antecipado irregular em relação à cláusula extintiva do Art. 156, VII do CTN, o parágrafo único desse preceptivo determina que sejam aplicados o Art. 149 do CTN, especialmente nos incisos V, VI, VII, VIII e no seu parágrafo único. Sendo assim, ainda que o crédito tenha sido expressamente homologado, a autoridade administrativa deverá efetuar o lançamento de ofício, desde que dentro do prazo de decadência da regra aplicável: (i) quando se comprove omissão ou inexistência, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o Art. 150; (ii) quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; ou (iii) quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. Além disso, o parágrafo único do Art. 156 do CTN remete ao Art. 144, I do CTN que a esse novo lançamento seja aplicada a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato jurídico tributário, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgando ao crédito maiores garantias ou privilégios.

Dessa forma, quando há homologação expressa, é possível haver dois tipos de prazos decadenciais coincidentes: um para a homologação e outro para a realização do lançamento tendente a formalizar novo crédito tributário.

255 FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*, cit., p. 137.

8.3.3 A decadência do direito de o Fisco efetuar revisão de lançamento anterior

Revisar é exercer o controle de legalidade sobre: (i) o lançamento de ofício, (ii) o ato administrativo da homologação expressa ou (iii) a norma individual e concreta produzida pelo particular na conformidade do Art. 150. Ao fazer-se a revisão de qualquer uma dessas três normas, pratica-se ulterior ato de lançamento.

Preceitua o parágrafo único do Art. 149 que a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública, ou seja, dentro do prazo de decadência da regra aplicável a cada uma das indigitadas hipóteses.

Dessa forma, também quando há revisão, é possível haver dois tipos de prazos decadenciais coincidentes: um para a revisão e outro para a realização do ato de produção da norma que se está revisando.

8.3.4 O efeito da suspensão da exigibilidade do crédito sobre os prazos decadenciais

As cláusulas previstas nos incisos do Art. 151 do CTN, que tratam da suspensão da exigibilidade do *crédito*, visam a inibir o direito de exigir o crédito, mas não necessariamente o direito de exercer o lançamento. Assim, suspender o crédito significa inibir o processo de positivação do direito tendente ao ato de inscrição da dívida ativa e do consequente processo executivo fiscal.

Sendo assim, não se cogita que a suspensão da exigibilidade do crédito possa impedir a prática do lançamento. Nesse caso, como diz o Min. ARI PARGENDLER²⁵⁶, “a Fazenda pode constituir o crédito tributário, só não lhe sendo lícito exigi-lo.”²⁵⁷. Consequentemente, não há que se falar em suspensão do prazo decadencial do

256 Cf. Voto do relator no Recurso Especial 46.237 – Rio de Janeiro (94 8944-9) – DJ 17/02/1997.

257 LEITE VIEIRA, Maria Leonor: *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo: 1997, p.85. No mesmo sentido, MARIA LEONOR LEITE VIEIRA: “O entendimento segundo o qual, com a suspensão da exigibilidade, está a Fazenda Pública impedida de efetuar o lançamento, por intermédio de auto de infração, assim, parece equivocado, pois que o lançamento *contido* na peça mencionada consubstancia uma pretensão legítima do Fisco”.

direito de o Fisco lançar, a menos que tenha havido medida liminar proibindo expressamente a efetivação do lançamento, mas nesse caso o que ocorre é a suspensão da *possibilidade* de lançar. Sendo cassada a medida, aplica-se a *regra do direito de lançar sem pagamento antecipado*, deslocando-se o início do prazo decadencial do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a medida foi cassada, conforme prescreve o Art. 173, I, do CTN.

Portanto, como já salientamos, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não afeta o prazo de decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento tributário, salvo quando houver liminar impeditiva do exercício desse dever.

8.3.5 A tese do STJ dos dez anos do direito de o Fisco lançar

A ampliação do prazo de cinco para dez anos, proposta pelo STJ para o Fisco efetuar o lançamento no caso dos tributos sujeitos a pagamento antecipado, é objeto central desta tese. A proposição é nova, surgiu no meio da década de noventa. Compulsando obras anteriores a 1995, não encontramos, nem na doutrina²⁵⁸, nem na jurisprudência, índices ou paralelo da arrojada posição que vem orientando o STJ, que constituiu regra específica de decadência do direito de o Fisco lançar, a partir da interpretação cumulativa dos prazos do Art. 150 § 4º e do Art. 173, I, do CTN.

258 Nada consta a respeito no 1º *Caderno de Pesquisas Tributárias* coordenado por IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, que serviu de alicerce para o 1º Simpósio de Direito Tributário, realizado em 23 de outubro de 1976 e cujo foco temático foi justamente “Decadência e Prescrição”. Nele se encontram trabalhos de BERNARDO RIBEIRO DE MORAIS, CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, EDVALDO BRITO, FÁBIO FANUCHI, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, JOSÉ CARLOS GRAÇA WAGNER, LEONEL DE ANDRADE VELLOSO, NOÉ WINKLER, RAFAEL MORENO RODRIGUES, ROBERTO O. FREYTES, RUBENS APPROBATO MACHADO, SEBASTIÃO DE OLIVEIRA LIMA, YVES JOSÉ DE MIRANDA GUIMARÃES, PAULO DE BARROS CARVALHO e AIRES FERNANDINO BARRETO. Também em outro tomo, *Decadência e Prescrição*, publicado em 1976 pela Editora Resenha Tributária, não encontramos vestígios da abordagem hodiernamente proposta nos trabalhos apresentados por AURÉLIO SEIXA PITANGA, FÁBIO FANUCCI, FRANCISCO GONÇALVES CHAGAS, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, LUCIANO DA SILVA AMARO, MA-NOEL J. GOMES DOS SANTOS, RAFAEL MORENO RODRIGUES, RUY BARBOSA NOGUEIRA e SEBASTIÃO DE OLIVEIRA LIMA.

Essa tese dos dez anos de decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação surgiu quase como contrapartida da denominada tese dos dez anos de decadência do direito de o sujeito passivo repetir o indébito tributário, proposta também inovadora em relação aos padrões da época.

A inteligência dessa nova proposta é indiscutível, tanto que a doutrina registra debates e divergências com relação à sua interpretação²⁵⁹. Por isso, pretendemos trazer à colação os argumentos

259 ALMEIDA, MARCELO RIBEIRO DE. *A prescrição e a decadência no direito tributário e seus reflexos na constituição e exigência do crédito tributário objeto de questionamento judicial*, Revista Dialética de direito tributário, 1997, (2) 24: 83-98. p. 90-1. Assim, em desacordo com nosso entendimento, conforme adscrevemos ao final da cita, MARCELO RIBEIRO DE ALMEIDA identifica problema terminológico na indigitada decisão: “pois aquilo que a doutrina denomina prescrição, neste acórdão foi denominado de decadência. Contudo, conceitualmente, a regra da decadência do direito de rever o lançamento (direito potestativo) foi mantida. E o mencionado período de cinco anos, cujo início deve ocorrer depois do primeiro dia do exercício seguinte à extinção do direito potestativo de homologar (de forma tácita ou expressa), o qual restou denominado também de decadência, quer significar em verdade o prazo para a ação de cobrança do crédito tributário que, na redação do Art. 174 do CTN, prescreve em cinco anos. E tanto é verdade que o segundo período de 5 anos se refere à cobrança do crédito tributário e não à sua constituição, que o recurso do INSS, no caso concreto do aresto, foi julgado procedente para que a *execução fiscal* (cobrança do crédito tributário) retomasse o seu curso”. Conforme adiantamos, não podemos assentir com a proposta transcrita, a decisão sequer trata de prescrição, nem é encontrável, no corpo do acórdão, qualquer menção ao Art. 174 do CTN (o que, admitimos, seria também desnecessário), tampouco o efeito reflexo do acórdão com relação à procedência da execução fiscal pode ser usado como *condição suficiente* da conclusão aduzida. Entenda-se: houve efeito no prazo prescricional, mas não porque o segundo período “se refere à cobrança do crédito”; não, trata-se de prazo decadencial do direito de lançar, ocorre, entretanto, que a dilação do prazo decadencial implica prolongamento do prescricional, o qual, por sua vez, tem como termo inicial, justamente, a constituição do crédito. Em suma, o alongamento do prazo de prescrição decorreu da distensão do prazo decadencial, reitere-se: não do fato da tese versar sobre prescrição, o que não é o caso.

HORVATH, Estevão. *Mesa de debates “A” – decadência e prescrição*. Revista de direito tributário. São Paulo: 1999 (-) 75: 19-43. p.23. Em sentido semelhante, mas sob supedâneo distinto, ESTEVÃO HORVATH, em conferência proferida no XII Congresso brasileiro de direito tributário do Instituto GERALDO ATALIBA – IDEPE, transcrita na RDT 75, também parece entender

que fundamentaram essa decisão de modo claro e inteligível, evitando qualquer espécie de abordagem de conteúdo crítico que possa distorcer a inteligência do aresto.

8.3.5.1 O Acórdão e os argumentos do STJ

Apresentamos inicialmente a ementa do Acórdão do STJ que propôs a tese dos dez anos de decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento nos casos dos tributos sujeitos a pagamento antecipado:

RECURSO ESPECIAL Nº. 58.918-5/RJ (95/0001216-2)
RELATOR: MIN. HUMBERTO GOMES DE BARROS
EMENTA:

TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDÊNCIA –
CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DE-
CADÊNCIA – PRAZO (ART. 173, I, DO CTN).

I – O Art. 173, I, do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu Art. 150, § 4º.

II – O termo inicial da decadência prevista no Art. 173, I, do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador.

III – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever o lançamento (Art. 150, § 4º).

IV – Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985.

DJU 19/06/95.

Transcrevemos o voto do relator, Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, com citação de dispositivos e destaques efetuados pelo próprio autor, essenciais para a apreensão da sequência do raciocínio aduzido no referido acórdão:

que o segundo lapso referido pelo STJ é prescricional, quando afirma: “A partir disso se pode dizer, no máximo, que começa a correr prazo de prescrição. Não há mais que se falar em decadência. Ou seja, o prazo decadencial coincide com o prazo para lançar, ao contrário do que diz, infelizmente, acho eu, o STJ”.

A recorrente intentou a cobrança judicial de contribuições previdenciárias relativas aos meses contidos no período iniciado em outubro de 1974 e terminado em dezembro de 1975.

É oportuno registrar, desde logo, que se cuida de fatos geradores ocorridos antes da Emenda Constitucional nº. 8/77.

O V. Acórdão recorrido declarou extinta a execução, porque, verbis:

“Assim, correspondendo o último alegado débito ao mês de dezembro de 1975, o prazo decadencial começou a fluir em 1º de janeiro de 1976 e se extinguiu em 1º de janeiro de 1981. Quando inscrita assim, em 17 de maio de 1983, data da inscrição da dívida, a decadência já se consumara.”(fl. 36).

Como se percebe, a lide remanescente envolve o confronto de duas teses:

a) de um lado, o Aresto adota como termo inicial da decadência, a data a partir da qual, seria possível consumar-se o lançamento;

b) de outra parte, a Autarquia afirma que o prazo decadencial inicia-se quando escoar o prazo deferido ao credor, para consumir o lançamento. Vale dizer, desde quando já não é mais possível o lançamento.

O Art. 173 do CTN expressa-se nessas palavras:

“O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento **poderia** ter sido efetuado;”

E prossegue o Ministro, em sucinta análise:

Com efeito, a utilização do verbo poder, em seu modo condicional, autoriza o entendimento de que o prazo começa a partir do momento em que seria lícito à administração fazer o lançamento. Por igual, o termo “**poderia**”, permite dizer que o prazo somente começa, depois que já não mais é lícita a prática do lançamento.

A dificuldade desaparece, quando se examina o Art. 173, em conjunto com o preceito contido no Art. 150, § 4º do CTN.

O Art. 150 trata do lançamento por homologação.

Seu parágrafo 4º estabelece o prazo para a prática deste ato.

Tal prazo é de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

O Parágrafo 4º adverte para a circunstância de que, expirado este prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se definitivo o lançamento.

Vale dizer que o lançamento apenas se pode considerar definitivo, em duas situações:

- a) depois de expressamente homologado;
- b) cinco anos depois de ocorrido o fato gerador, sem homologação expressa.

Na hipótese de que agora cuidamos, **o lançamento poderia ter sido efetuado** durante cinco anos, a contar do vencimento de cada uma das contribuições.

Se não houve homologação expressa, a faculdade de reverter o lançamento correspondente a mais antiga das contribuições (outubro/74) estaria extinta em outubro de 1979.

Já a decadência ocorreria cinco anos depois “do primeiro dia seguinte à extinção do direito potestativo de homologar (1º de janeiro de 1980). Ou seja: em primeiro de janeiro de 1985.

Ora, a inscrição da dívida verificou-se em maio de 1983 (Cf. fl. 47).

Não houve decadência.

Provejo o recurso, para que a execução retome seu curso.

O voto merece transcrição não só pela qualidade de sua tese, objetiva e precisa, mas também pela força mobilizadora com que foi recebido pela comunidade jurídica: trata-se de decisão histórica que modificou radicalmente o entendimento de matéria de decadência, em função da interpretação do vocábulo *poderia* inscrito no Art. 173, I do CTN, que era praticamente pacífica desde a edição do CTN.

Decisão assim subverte a ordem das coisas: no reverso do que diz RECASÉNS SICHES²⁶⁰. Ora, somos agora nós intérpretes

260 SICHES. Recasens Luis. *Filosofia del derecho*, cit., p.631. “O mejor dicho, en términos de mayor sinceridad, lo que hacía primero era buscar esa solución, la mas justa entre todas las posibles; y después se preocupada de ver cuál entre

que intuímos não ser essa a melhor solução. Entrementes, como encontrar o caminho para o desenlaçar esta proposta exegética?

8.3.5.2 **Primeira refutação da tese de dez anos: a impossibilidade de tratar o verbo modalizador *poder* como objeto de conduta**

Segundo a argumentação do relator, o vocábulo *poderia* no Art. 173 do CTN permite a seguinte interpretação do Inciso I: “o lançamento não foi efetuado dentro do exercício do fato gerador, mas pode ser ainda efetuado no prazo de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte”. Combinando esse dispositivo com o Art. 150 do CTN, o relator dá uma outra interpretação para o Inciso I: “o lançamento não foi efetuado no prazo de cinco anos contados a partir do fato gerador, configurando, no último exercício do poder de lançar, a perda desse poder, a partir da qual contam-se mais cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte”.

Esta última foi a utilizada na nova interpretação proposta pelo STJ; aquela é a que tradicionalmente orienta a compreensão do dispositivo. Uma e outra designam momentos fácticos diversos: a primeira aponta (em linhas gerais) para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento *poderia ter sido efetuado*, i.é, para o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato jurídico tributário; a segunda, para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento *deixou de poder ser efetuado*, i.é, na objetiva redação da ementa do julgado, para o primeiro dia do ano posterior àquele “em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, Art. 150 § 4º)”.

Aqui, damos um exemplo da consequência desse julgado na contagem do prazo decadencial. Suponha-se que o fato gerador de tributo sujeito a “pagamento antecipado” tenha ocorrido no dia 01/06/2000, sem que houvesse pagamento. Segundo a primeira interpretação, o prazo de cinco anos começa a partir de 01/01/2001. A aplicação da segunda interpretação tomaria, como inicial, o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que se expirou o poder de lançar (direito potestativo), que contado do fato jurídico tributário, conforme determinação do Art. 150 § 4º, seria 01/01/2006. Assim, nesse caso específico, o prazo de decadência seria, ao todo, de dez

aquellos cuatro métodos podía servir para justificar esa decisión que ya de antemano había tomado *in mente*”.

anos e seis meses: cinco anos entre o fato gerador (01/01/2000) e a extinção do “direito potestativo de lançar” (31/05/2005), seis meses entre a extinção desse direito e a data do primeiro dia do exercício subsequente (01/01/2006), e mais cinco a contar desse primeiro dia do exercício seguinte ao termo desse direito. A decadência, assim, operar-se-ia em 01/01/2011.

Defende o indigitado aresto que *poderia*, numa interpretação sistemática, exige o cotejo do “Art. 173, em conjunto com o preceito contido no Art. 150, § 4º do CTN”. Baseado apenas no Art. 173, o acórdão outorga a *poderia* o sentido de “seria lícito” e, portanto, o sentido de que *o lançamento não foi efetuado*. Baseado nos dois dispositivos juntos, o acórdão outorga a *poderia* o sentido de que “já não é mais lícita a prática do lançamento” e, portanto, o sentido de que *o lançamento não pode mais ser efetuado*. Ou seja, propõe uma situação de “poder que não pode mais”. Reside aí o primeiro problema dessa decisão. No direito, “poder” não é conduta, é modalizador²⁶¹ de conduta: *poderia fazer, poderia comprar, poderia vender, poderia negociar, poderia lançar; nunca poderia poder*. O *poder* é modalizador da conduta; o *lançar*, a própria conduta (verbo modalizado). Em suma, *poderia*, seja no “condicional”, ou futuro do pretérito²⁶², seja em qualquer outro tempo ou modo verbal, é qualificador da conduta de lançar, não é a própria conduta. Portanto, o *poderia* como o *poder que não pode mais* é imprestável na função demarcadora de prazo decadencial, dislate que submeteria o

261 BARROS, Diana Luz Pessoa de. *Teoria semiótica do texto*, cit., p. 43.

262 NAPOLEÃO MENDES DE ALMEIDA no prefácio da *Gramática metódica da Língua Portuguesa*, critica, inconformado, a Portaria nº. 36, de 11/05/1959 (DOU) que prescreveu a terminologia de “futuro do pretérito” ao condicional, cujo surgimento – segundo registra no *Dicionário de questões vernáculas*, p. 220 – é de autoria de um professor espanhol de Dom Pedro II. Está o direito outra vez criando suas próprias realidades e ressalte-se, agora, em relação à própria Língua. Isso sugere que o direito tem poder sobre a Língua, e o tem, mas não se pode olvidar: a Língua é o código que constitui a linguagem do direito e sem linguagem não há direito. É o direito se autoconstituindo em evidente realização da Teoria da Autopoiésis, trazida a nós por PAULO DE BARROS CARVALHO, presente na cosmovisão de LOURIVAL VILANOVA, intuída por HANS Kelsen, descoberta por Maturana e Varela, sistematizada por Niklas Luhmann e sustentada admiravelmente por Marcelo Neves e Celso Fernandes Campilongo.

direito ao indesejável fenômeno da *recursividade*, como veremos adiante.

Na Lógica Jurídica, segundo LOURIVAL VILANOVA²⁶³, o esquema da norma jurídica é: *se H, então C*, em que *H* é hipótese e *C* consequência. Na consequência, modaliza-se a conduta como sendo obrigatória (Op), permitida (Pp) ou proibida (Vp). Modalizadores – *sincategoremas* ou *functors*, na *Lógica Clássica* – são invariáveis operacionais que qualificam a conduta, articulando internamente o enunciado proposicional. São termos incompletos, que por si só não podem produzir sentido: prescrever “é obrigatório” sem designar a conduta objeto dessa modalização, é não dizer juridicamente nada²⁶⁴. Conforme adverte PAULO DE BARROS CARVALHO, o direito incide sobre o ser da conduta, não isoladamente sobre seu modalizador. O direito regula condutas humanas, não *functors*.

Assim, os modais criam novas modalidades sobre a conduta de lançar: *é proibido* lançar²⁶⁵, *é permitido* lançar e *é obrigatório* lançar. A conduta modalizada, veja-se, é ainda conduta (a proibição de lançar, a permissão de lançar e a obrigação de lançar). Não o é, entretanto, o modalizador desvinculado da conduta, porque modalizador não é comportamento. Sendo assim, a norma que tem como consequência a decadência toma, como hipótese, o descumprimento da conduta de lançar, nunca a extinção do poder (permissão), que modaliza a conduta de lançar.

Eis o vício insanável em que incorreu o acórdão. O relator deixou de tomar como hipótese a conduta de lançar modalizada pelo poder para eleger o poder extinto, qual fosse conduta, como referencial inicial da contagem do prazo para instaurar uma nova conduta de lançar, modalizada por um novo poder. Com isso, deslocou a incidência da regra decadencial da *conduta omissiva* de lançar para o *estado jurídico* da perda do poder.

263 VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no direito*, cit., p. 55 e ss.

264 Note-se que, em *É proibido proibir*, de CAETANO VELOSO, o segundo *proibir* é conduta, o “comportamento de proibir”, sendo o primeiro o modalizador, este sim invariável, constante, como *sincategorema* qualificador do segundo.

265 VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, cit., p. 9-10.

8.3.5.3 Segunda refutação da tese de dez anos: a recursividade gerada pelo uso indevido do verbo modalizador *poder* como objeto de conduta

Recursividade, segundo JEAN DUBOIS, é “a propriedade do que pode ser repetido de modo infinito”²⁶⁶. Imagine-se – o exemplo é de CHARLES SANDERS PEIRCE – um mapa de tal forma minucioso que a cada ponto do país corresponde um ponto no mapa. Ora, “uma vez que todas as coisas da superfície do país estão representadas no mapa, e que o mapa ele próprio se encontra nessa superfície, ele também será retratado no mapa, e neste mapa do mapa todas as coisas na superfície do país são discerníveis, incluindo o próprio mapa com o mapa do mapa dentro de sua fronteira. Assim existirá, dentro do mapa, um mapa do mapa, e dentro deste, um mapa do mapa do mapa, e assim por diante, *ad infinitum*”²⁶⁷. Outro exemplo, “realmente” doméstico de “recursividade”, citável aqui no Brasil como em Portugal, é o da lata de azeite da marca Maria. Nela, na lata, há o desenho de uma mulher, a qual suponhamos chamar-se Maria, que segura uma outra lata de azeite Maria, esta Maria, menorzinha, segura outra lata na qual figura a imagem dessa mesma Maria, segurando, por sua vez, outra lata e assim se seguem, sucessivamente, Marias e latas, *ad infinitum*. Tal qual espelho frente outro espelho, tão ao gosto de BORGES, e que, indo ao Rio, podemos vislumbrar na tradicional confeitaria Colombo.

A mesma recursividade do mapa, dos espelhos contrapostos e da lata de azeite Maria se verifica na interpretação que HUMBERTO GOMES DE BARROS deu ao vocábulo *poderia*. Ao deslocar a incidência da regra decadencial da *conduta omissiva* de lançar para o *estado jurídico* da perda desse poder, a Administração toma o reconhecimento da perda de seu poder como hipótese para o surgimento de novo poder, em prazo subsequente, de modo que, ao cabo dessa “nova” competência se dá, novamente, outro *poderia*, que, outra vez, faz iniciar prazo para lançar, ao término do qual outra ocorrência do malsinado *poderia* inauguraria outro prazo, e outro, e outro, *ad infinitum*: poder gerando poder em insana circularidade.

266 GREIMAS, A.J. e COURTÉS, J. *Dicionário de semiótica*. Tradução de Alceu Dias de Lima e outros. São Paulo: Cultrix, 1979, p.374.

267 PEIRCE, Charles S. *Conferências sobre pragmatismo*. In: Os pensadores: Peirce/Frege. São Paulo: Abril Cultural, 1980, p. 27.

Imagens assim, infinitas, são autossuficientes. Servem bem aos sonhos e aos poetas, que tanto gostam de espelhos, mas não ao direito. Direito que tanto não quer ser infinito, eterno, que ele mesmo cuida de se extinguir, por exemplo, mediante a decadência e a prescrição. O direito não compadece o infinito²⁶⁸.

Esta *recursividade* não escapou à percepção de TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR²⁶⁹, nem ao espírito analítico de LUCIANO DA SILVA AMARO²⁷⁰: “Aliás, se é assim, se são cinco anos a partir do último ano em que o Fisco poderia lançar, por que não quinze? Porque no último dos dez anos ele também pode lançar. Ora, se ele pode no último dos dez, que tal dar mais cinco, e aí vamos a quinze? E se dermos mais cinco, no último dos quinze ele também poderá lançar. Ora, meu Deus, é o ‘poderá’ primeiro que acontecer no tempo e não o último ‘poderá’”.

Ocorre, como assinala A. J. GREIMAS, a “recursividade é teoricamente infinita no campo da competência”²⁷¹. No programa narrativo relativo a essa forma de interpretação do Art. 173, I do CTN, o destinador-manipulador (Administração) condiciona a ocorrência de outro programa narrativo, o reconhecimento do fim de sua competência para lançar, como pressuposto para atribuição de nova

268 Ressalte-se, a alegada “imprescritibilidade” dos direitos da personalidade também é finita: extinguem-se com a morte.

269 “(...) contar o prazo daquela outra modalidade a partir do exercício seguinte àquele em que se consumou o prazo para realização do lançamento por homologação seria incorrer numa espécie de petição de princípio: se o prazo de uma modalidade (“A”) principiasse após o esgotamento do prazo da outra (“B”), nada obstaria a que, esgotado o prazo da primeira (“A”), também principiasse o prazo de um novo lançamento (“C”), e assim ao infinito. Ou seja: o prazo decadencial só principiaria após o prazo decadencial!”. *Sobre a decadência do crédito tributário*, p. 81-2.

270 HORVATH, Estevão. *Mesa de debates “A” – decadência e prescrição*, cit., p. E assim prossegue sua conferência sobre o tema, no XII Congresso brasileiro de direito tributário do IDEPE, conforme texto transcrito na revista RDT75: “E mais: só é o primeiro poderá que desencadeia a regra do artigo 173, inciso I, quando for o caso da regra, e se é o caso da exceção, não é o caso da regra, e se é o caso da exceção tenho de contar o prazo do dia do fato gerador, nem de 1º de janeiro do ano seguinte e nem, muito menos, de 1º de janeiro do sexto ano, que é o seguinte ao cabo dos cinco, dentro do qual o Fisco deve lançar e não começar a olhar o relógio para saber que dia vai começar o prazo para ele exercer o direito de lançar”.

271 GREIMAS, A.J. e COURTÉS, J. *Dicionário de semiótica*, cit., p.374.

competência modal ao sujeito destinatário do lançar (a própria Administração). *Poder*, assinala FRANCISCO DA SILVA BORBA²⁷² indica estado, e se o poder é estatal, é estado conferido pelo próprio Estado, estado prescrito pelo Estado. Como pode o Estado tomar o estado que ele próprio se lhe atribui qual conduta hipotética de regra que lhe confere, a ele próprio, novo estado de poder: poder implicando poder.

Sob outra óptica, seguindo a intuição jurídica de JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES²⁷³, vislumbramos a conexão dos aludidos programas narrativos e de performance, estudados na Teoria Semiótica do Texto, com a proposta de NORBERTO BOBBIO²⁷⁴, que classifica o direito em normas de estrutura e normas de conduta. Só há norma de estrutura onde houver transitividade de competência, ou seja, quando o sujeito destinador-manipulador (Administração) transferir ao sujeito-destinatário (autoridade administrativa) a conjunção ($\cap$) com o poder jurídico de fazer. De outra parte, percebemos que o dever jurídico de lançar do agente administrativo, em face da Administração, não é disciplinado por norma de estrutura, mas norma de conduta, tanto que a sanção é a tipificação de crime de responsabilidade (*ex vi* do parágrafo único do Art. 142 do CTN). Portanto, a decadência decorre da omissão da conduta de o Fisco produzir o ato de lançamento num determinado lapso temporal, determinando a disjunção ($\cup$) da autoridade com o direito de efetuar o lançamento, ou seja, a decadência é norma que se pospõe, no nexo de causalidade jurídica, à norma de estrutura de competência administrativa. Essa visão concilia a proposta de BOBBIO com a crítica de PAULO DE BARROS CARVALHO²⁷⁵, para quem o problema

272 BORBA, Francisco da Silva. *Dicionário gramatical de verbos*, cit., Verbe *poder*.

273 Em conferência proferida no Curso de especialização em direito tributário do IBET/IBDT.

274 BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*, cit., p.33. “Em todo ordenamento, ao lado das normas de conduta, existe outro tipo de normas, que costumamos chamar de *norma de estrutura ou de competência*. São aquelas normas que não prescrevem a conduta que se deve ter ou não ter, mas as condições e os procedimentos através dos quais emanam normas de conduta válidas”.

275 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 37.

dessa classificação reside na circunstância de que o direito sempre se ocupa com o ser da conduta (comportamento). A norma é de comportamento ou estrutura, não em razão de descrever ou não conduta, mas em função da possibilidade de inovar o ordenamento, produzindo novas regras. Daqui também é observável que o STJ pretendeu tomar a regra extintiva do direito de lançar como nova regra de competência, atribuindo ao não exercício da regra de estrutura outra regra de estrutura, e outra, e outra, enclausurando-se nessa sequência.

Além do inexorável problema lógico de pretender tomar o modalizador *poder* como conduta, além de desvirtuar a finalidade do dispositivo, que é extinguir o direito de lançar, e não eternizá-lo, tal interpretação esbarra num problema prático: como a prescrição inicia, ordinariamente, com o termo da decadência, o preceptivo do Art. 195, parágrafo único do CTN obrigaria o contribuinte a guardar para sempre todos os documentos. Reiteramos: o direito não compece a eternidade.

8.3.5.4 Terceira refutação da tese de dez anos: a inaplicabilidade do Art. 150 § 4º

O juízo do intérprete interpõe-se entre a lei e a decisão, que se manifesta necessariamente numa estrutura condicional: se o fundamento, então o dispositivo; se o fato, então a obrigação; se a hipótese, então o consequente; se o descritor, então o prescriptor. Há lógica no direito, é certo, mas – sentencia LOURIVAL VILANOVA – “a *Lógica não é suficientemente potente para ir à concreção material da experiência jurídica*. Da experiência integral, isola, como temático, o formal, o sintático das estruturas proposicionais das normas. Tão-só.”²⁷⁶. Como adverte, desde o início, na introdução do *Estruturas lógicas e sistema do Direito Positivo*, “O reducionismo, da norma ao fato (sociologismo), da norma positiva à norma ideal (jusnaturalismo), dos valores e normas às estruturas lógicas (logicismo) é sempre um desconhecimento da experiência integral do Direito. (...) Há um *quantum* de lógica no Direito positivo, mas o Direito é mais que lógica”²⁷⁷. Por isso, recorda: “quando os juristas da

276 VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, cit., p. 248.

277 VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, cit., p. 22.

escola da exegese pensavam que somente com a Lógica o juiz podia decidir os casos controvertidos da vida cotidiana, não procediam como Mr. Jourdan, que fazia prosa sem o saber: acreditavam fazer Lógica, mas faziam outra coisa sem o saber. Faziam interpretação e aplicação do Direito positivo, que se não consomem no formal do silogismo, sem valorações e sem referências à realidade social subjacente.²⁷⁸

E o inverso também é verdadeiro. O juiz – no esforço do ato de decidir, valorando e cotejando direito e realidade, para dali proferir a sentença, quer queira quer não, e mesmo sem o saber, – faz lógica. O sentido é escravo da lógica. E o contrassentido, também. E o que não tem lógica? Ora, se conseguíssemos dizê-lo, já teríamos dito!²⁷⁹

A estrutura lógica das normas dispostas no indigitado acórdão do STJ é reveladora. O relator edifica, a partir de dois dispositivos do Código Tributário Nacional, duas normas jurídicas encadeadas sucessivamente. Na primeira, a hipótese congrega os seguintes aspectos: (i) o tributo sujeito ao pagamento antecipado, (ii) o pagamento não efetuado e (iii) o fluxo temporal de cinco anos, contados da ocorrência do fato tributário; o consequente é a extinção do “direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, Art. 150 § 4º)”²⁸⁰. Na segunda norma, a hipótese é, justamente, o efeito da primeira regra, quer dizer, (i) o *fato da extinção do direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento* e (ii) o fluxo temporal de cinco anos, contados, agora, do primeiro dia do

278 VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, cit., p. 248.

279 O racional é a diferença específica que nos destaca do reino animal. Afinal o homem, ainda que negue, é *animal racional*. Calha aqui o exemplo colacionado por HUGO DE BRITO MACHADO, segundo o qual havia dois amigos: um médico-cirurgião, outro médico-psiquiatra. O primeiro provocava o segundo dizendo que ele sim era médico e o outro mero psicólogo, pois mexia com ideias, com a cabeça, com devaneios e sonhos... isso lá é medicina! Ao que o segundo, prontamente retrucou: – Dê graças, meu amigo, à Psiquiatria, pois, é o único ramo da Medicina que a diferencia da Veterinária. *Notas taquigráficas de conferência proferida em Curso sobre os problemas do salário educação, organizado pela Dialética*.

280 Cf. item III da ementa do julgado.

exercício subsequente ao da extinção; o consequente, aqui, é a extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito, mediante o lançamento de ofício (*caput* do Art.173 do CTN).

Pode-se reduzir a dois os problemas fundamentais na estrutura dessas duas normas, postas pelo aludido aresto. O primeiro deles é o fato de que a segunda regra de decadência tem como hipótese o consequente da primeira regra de decadência, supondo que essas duas regras de decadência se apresentem em relação de causalidade: decadência implicando decadência. Ocorre que não se pode aplicar duas regras de extinção cumulativamente. O segundo problema é a incoerência entre parte da hipótese da primeira regra (não se efetuou nenhum pagamento) e seu consequente (a revisão e a homologação do lançamento): se não houve pagamento antecipado, não há o que rever ou homologar. O ato de rever supõe algo a ser visto por uma segunda vez: se o sujeito passivo nada fez, não há o que rever. E, ainda que houvesse, *rever* aqui significaria “fazer o lançamento de ofício”, recaindo naquela recursividade que aludimos no item anterior: cinco anos para lançar, mais cinco anos para lançar, mais cinco e cinco. O ato de homologar, conforme dicção do Art. 150 § 4º do CTN, pressupõe o efetivo pagamento antecipado, e o chamado “lançamento por homologação”, sem pagamento, fica sem objeto²⁸¹.

Diante da falta de pagamento antecipado, apenas duas regras seriam aplicáveis: a que denominamos (i) *regra do direito de lançar sem pagamento antecipado* [Item 8.2.1] e (ii) a *regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação* [Item 8.2.2]. Entretanto, como não há notícia, no suporte do Acórdão, de qualquer notificação ao sujeito passivo de medida preparatória indispensável ao lançamento, então somente a primeira regra é aplicável ao caso.

281 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 283. Neste sentido, diz PAULO DE BARROS CARVALHO, “(...) homologação é certidão de óbito”. AMARO, Luciano da Silva. *Lançamento por homologação e decadência*. In: Decadência e prescrição. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p.30. Também LUCIANO AMARO: “Sem que haja antecipação de pagamento, não pode haver lançamento por homologação”. FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*, cit., p.137. E LÚCIA VALLE FIGUEIREDO: “no chamado autolançamento, que, na verdade, não é lançamento, o sujeito passivo paga o tributo para, posteriormente, o sujeito ativo declarar ou não a extinção da obrigação tributária”. E, ainda, TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, cit., p.242.

Relembramos que essa regra apresenta como hipótese a circunstância em que a legislação não prevê o pagamento antecipado (Art. 149, I do CTN) ou, ainda que o determine (*caput* do Art. 150 do CTN), supõe que este não seja empreendido no prazo previsto e que não haja notificação (parágrafo único do Art. 173 do CTN), de tal forma que o *dies a quo* do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em tenha ocorrido o evento tributário. Seu consequente é a extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito, na precisa dicção do *caput* do Art. 173 do CTN.

Tomemos o caso concreto julgado. O fato jurídico tributário da mais antiga das contribuições ocorreu em outubro de 1974. Como não houve pagamento antecipado nem notificação, o *dies a quo* do prazo decadencial foi 1º de janeiro de 1975 e o termo final do direito de lançar deu-se em 31 de dezembro de 1979. Sendo assim, ocorrido após esse termo, o lançamento que ensejou a inscrição da dívida seria extemporâneo.

8.4 Formas jurídicas de constituição do crédito tributário refratárias às regras de decadência do direito do Fisco

O lançamento tributário, no Sistema Tributário Brasileiro, não é a única forma de constituição do crédito tributário. O crédito poderá ser constituído, ainda, segundo o CTN, pelo ato de formalização do sujeito passivo naqueles tributos cuja legislação atribua ao particular o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa. E, embora em casos muito específicos, também pela via judicial, mediante decisão de mérito que expressamente constitua o crédito tributário.

8.4.1 Crédito constituído pelo particular

Do mesmo modo que a autoridade administrativa se vê obrigada a efetuar o lançamento tributário, a legislação tributária prescreve ao sujeito passivo o dever de constituir o crédito para efeito de realizar o pagamento antecipado e viabilizar, ao Fisco, o exercício de sua atividade controladora. Não basta, nesta hipótese, que o particular pague. É essencial que se constitua o crédito, identificando-se o sujeito ativo, o sujeito passivo e o fato jurídico que

lhe serve de fundamento. Sem esses dados, objetivados documentalmente – mediante os suportes eleitos pelas regras que disciplinam sua formalização (livros de controle, guias de arrecadação etc.)²⁸² – o crédito tributário, juridicamente, não existe. É, pois, por intermédio desse ato do particular que se formaliza em linguagem prescritiva o “crédito tributário” nos chamados “lançamentos por homologação”²⁸³. Ora, se o sujeito passivo aplica as normas que prescrevem os deveres instrumentais, enunciando a ocorrência e a data do fato tributário, o dever de pagar um determinado valor a título de tributo, o sujeito ativo titular desse direito e o sujeito passivo; então, concluímos: o produto deste ato constitui crédito tributário²⁸⁴.

Entre as seis regras de decadência que construímos a partir dos critérios positivados no Código Tributário Nacional, cinco delas têm por objeto o direito de o Fisco lançar; a sexta, o direito de crédito do próprio Fisco. Nenhuma delas cuida do crédito formalizado pelo particular, que, se não houver sido extinto, poderá ser normalmente cobrado no processo executivo fiscal.

8.4.2 Crédito constituído pela via judicial

Discutimos aqui a possibilidade de o Poder Judiciário, exercendo a tutela jurisdicional, constituir o crédito tributário, descartando a necessidade de ato administrativo específico da Fazenda Pública, com base no seguinte voto de LÚCIA VALLE FIGUEIREDO:

282 HORVATH, Estevão. *La autoliquidacion tributaria*. Tese de doutoramento. Madrid: Universidade Autónoma de Madrid, 1992, p.144. Também para ESTEVÃO HORVATH a *autoliquidación* só produz efeitos jurídicos quando materializada em um ato ou documento concreto.

283 HORVATH, Estevão. *Aspectos teóricos do lançamento tributário no direito positivo brasileiro*. Dissertação de mestrado. São Paulo: PUC, 1989, p.31. Sobre a preferência técnica do “autolancamento” na aplicação da lei tributária.

284 Inteligência diversa é a de ALBERTO XAVIER, para quem a “elaboração dos referidos documentos, de harmonia com a lei fiscal, bem como a indicação neles do imposto correspondente ao valor da transação, constitui, porém não a forma de um ato jurídico de aplicação da norma material, anterior ao pagamento, mas a simples realização de um dever tributário acessório, imposto por lei para meros efeitos de fiscalização ou controle de legalidade dos pagamentos efetuados.”, *Do lançamento tributário*, p. 74.

EMENTA

TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA. LEI Nº. 7.799/89. ALEGAÇÃO POSTERIOR DE OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA ENQUANTO PERCORRIA O PROCESSO *INTER JUDICIAL*. IMPROVIMENTO.

I - Prejudicial de decadência refutada em face de ter sido ajuizada ação declaratória com cautelar incidental de depósito. Ademais, o objeto da declaratória é a certeza jurídica da relação controvertida.

II - O depósito suspensivo da execução distingue-se do depósito para suspensão da exigibilidade da obrigação tributária. Somente àquele veda-se o levantamento antes do trânsito em julgado da sentença, já que imposto por lei.

III - Desnecessidade de o Fisco praticar o ato administrativo de *lançamento* ou outro equivalente, se a relação jurídica está sendo discutida em juízo. Inutilidade do lançamento para possibilitar a defesa do contribuinte que, judicialmente, está a discutir todos os aspectos da relação jurídica e, além disso, deposita, mensal e discriminadamente, as importâncias discutidas.

IV – Se é verdade que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo depósito não inibe a atuação do Fisco, na hipótese *sub judice* seria desnecessário o lançamento. Inocorrência de preclusão administrativa.

V – Refutada a decadência, examina-se a tese de mérito e esta não socorre o contribuinte.

VI – A conversão em BTN fiscal do valor do IPI não constitui majoração do tributo, mas, sim, mera atualização.

VII – Na verdade, o contribuinte de direito apropria-se do direito do contribuinte de fato em data anterior àquela em que se deve pagar o IPI. Confirmam-se os arestos de nºs AMS 91.02.004945/RJ; AMS 90.05.001885/PE; AMS 92.03.076345/SP; EDAMS 90.02.23139/RJ; AMS 95.03.027998-7).

VIII – Apelação improvida.

Apelação cível nº. 3315522 – REG. Nº. 96.03.060402-0
RELATORA: JUÍZA LÚCIA FIGUEIREDO

Norma primária – regra-matriz tributária – e norma secundária – oriunda de norma de direito processual objetivo – compõem, dentro de modelo simplificado, a bimetabridade da norma jurídica completa. Esta e aquela são interdependentes, diz LOURIVAL VILANOVA: “a primária sem a secundária desjuridiciza-se; a secundária sem a primária reduz-se a instrumento, meio, sem fim material, a adjetivo sem o suporte do substantivo”²⁸⁵. Entre uma e outra, não obstante, se interpõe norma que disciplina o direito ao contencioso administrativo e que também é primária. Assim, elo pós-elo, entrelaçam-se tais regras, formando o fluxo da causalidade jurídica, tendente, mas só tendente, ao mundo das condutas intersubjetivas.

Para valer-se da coação, o sujeito do direito “reveste-se de capacidade processual, que advém *como efeito da incidência de norma processual*; do mesmo modo, o sujeito passivo investe-se de capacidade processual para se opor. Ao direito de ação contrapõe-se o direito de defesa. No exercício de um ou de outro, os sujeitos dirigem-se ao Estado-Juiz, com este, constituindo relação: o exercício do direito de ação provoca no órgão julgador o dever jurisdicional de acolher o pedido, o dever de praticar o ato processual – despachar e mandar citar o sujeito passivo.”²⁸⁶. Objeto comum de ambos, sujeito ativo e passivo, é a prestação jurisdicional do Estado demarcada no pedido da ação proposta.

8.4.2.1 A decisão declaratória como artificialidade do direito para produzir certeza a partir da incerteza

Nas sentenças cuja eficácia é meramente declaratória de existência ou de inexistência de relação jurídica, a declaração, sublinha LOURIVAL VILANOVA, “não lhe suprime o caráter de ato de império estatal, como vontade jurisdicional, nem confere à sentença a forma lógica de enunciado descritivo. É enunciado prescritivo, representa *preceito* (como advertem LIEBMAN e PONTES DE MIRANDA)”²⁸⁷. Antes da sentença declaratória, está o que ainda não é jurídico, a incerteza. No momento em que a sentença se efetiva, constitui-se o direito e, portanto, a certeza. A declarativi-

285 VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no direito*, cit., p. 124.

286 VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no direito*, cit., p.124-5.

287 VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no direito*, cit., p. 127.

dade na sentença é artificialidade inventada pelo direito para produzir certeza a partir da incerteza. O direito não reconhece ou declara direitos, cria-os no presente da decisão, induzindo à crença de que há um direito já constituído no passado e à ilusão de que a decisão judicial é unívoca, predeterminada e certa: como disse RAFFAELE DE GIORGI, “Direito e Estado resistem ao tempo porque mediante o controle do presente, controlam o futuro”²⁸⁸.

Como notou CELSO FERNANDES CAMPILONGO²⁸⁹, há contrassenso na própria expressão “decisão declaratória”: se realmente é declaratória, não cabe decisão, só mera revelação; agora, se realmente é decisão, e o horizonte do decidir exige outra ação diferente da ação ou fato passado, objeto da declaração que se pleiteia, então, aqui, não se há de cogitar em “declaração”, mas de formação orientada por uma nova vontade. A ação de decidir implica a *constituição* de uma decisão, síntese do ato e do produto de decidir.

Aliás, a contradição estende-se aos efeitos da decisão declaratória: de um lado, sustenta-se como declarativa, na medida em que, apesar de reconhecer a inexistência da relação jurídica tributária, admite que o crédito que constituído por ato de lançamento anterior à sentença, subsiste e é eficaz enquanto não for expurgado pelos meios processuais adequados²⁹⁰; de outro, impõe-se como constitutiva, na medida em que o lançamento praticado posteriormente à sentença declaratória, relativo aos mesmos fatos abrangidos pela sentença, padece de “ilegalidade originária, por descumprimento da sentença, que tem força de caso julgado entre as partes”²⁹¹.

Ora, se lançamento anterior não pode ser desfeito porque o efeito da sentença é meramente “declaratório”, pelo mesmo motivo, não se pode imprecisar de “ilegalidade originária” lançamento posterior; tampouco se excogitar em “descumprimento” da sentença, des-

288 GIORGI, Raffaele Di. *Direito, democracia e risco*, cit., p. 67.

289 CAMPILONGO. *A posição dos tribunais no centro e na periferia do sistema mundial*. Separata de curso ministrado na SBDP, p. 5.

290 XAVIER, Alberto Pinheiro. *Do lançamento, teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, cit., p. 365.

291 XAVIER, Alberto Pinheiro. *Do lançamento, teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, cit., p. 362.

cumpre-se lei, descumpre-se obrigação, descumpre-se dever; descumpre-se preceito, não declaração²⁹². Há sincretismo de critérios aqui: efeito declaratório para o lançamento *anterior*; efeito constitutivo, para o *posterior*.

8.4.2.2 A sub-rogação da competência para aplicar o direito tributário material

O órgão jurisdicional é titular do poder de aplicar o direito ao fato alegado, que advém das normas processuais e constitucionais que lhe demarcam a competência. Em relação à Administração Pública, o juízo só é instado a decidir porque é provocado. Assim, satisfeitos os pressupostos e as condições do direito de agir, investe-se o órgão jurisdicional de competência para decidir a contenda, aplicando o direito material ao fato²⁹³. Obtida a decisão, opera-se a eficácia processual por via oblíqua: impede-se a relação material de percorrer, outra vez, o caminho da cognição jurisdicional, pois sobre ela já se pronunciou o órgão julgador²⁹⁴.

Se fosse permitido novo lançamento sobre o mesmo direito material, a eventual impugnação judicial desse ato esbarraria na preclusão, pois é um sem sentido-jurídico inserir cumulativamente, num único ordenamento, o produto da aplicação da mesma norma ao mesmo fato duas vezes. Por isso, como ensina ALBERTO XAVIER, veda-se o “exercício *cumulativo* dos meios administrativos e jurisdicionais de impugnação (...). O princípio da não cumulatividade opera sempre em benefício do processo judicial: a propositura de processo judicial determina *ex lege* a extinção do processo administrativo; ao invés, a propositura de impugnação administrativa na pendência processo judicial conduz à declaração de inadmissibili-

292 AULETE, Caldas. *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa*, cit., Cf. verbetes *cumprir* e *descumprir*.

293 Nesse diapasão, entende PASQUALE RUSSO que o “juiz se debruça sobre o mérito, fixando diretamente o montante do imposto, através de sentença que se substitui ao ato de lançamento, o qual funcionará não como objeto, mas como mero pressuposto do processo”. *Diritto e processo*, p. 368-9; XAVIER, Alberto Pinheiro. *Do lançamento, teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, cit., p. 354.

294 VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no direito*, cit., p. 139.

dade daquela impugnação, salvo ato de desistência expressa do processo judicial pelo particular”²⁹⁵. Logicamente, como a norma processual, que é secundária, pospõe-se à norma primária do processo administrativo, o sentido da causalidade jurídica flui desta para aquela, admitindo-se assim que sobre o mesmo direito, sequencialmente, se manifeste primeiro a via administrativa e depois a judicial, esta sobrepondo-se àquela, mas não o inverso. A coisa julgada no processo judicial não pode ser objeto do procedimento administrativo²⁹⁶.

Ora, quando o próprio sujeito passivo prefere a via judicial à administrativa e, antecipando-se a qualquer procedimento fiscal, ajuíza ação declaratória objetivando o reconhecimento da inexistência de relação jurídica a fim de obter a “declaração” do direito, ele fica obrigado a sujeitar-se à prestação jurisdicional, independentemente do percurso do prazo decadencial. Inconformada, LÚCIA VALLE FIGUEIREDO²⁹⁷ afirma que o fato de chegar “ao fim e ao cabo da outorga da prestação judicial, à conclusão que se operou a decadência, seria, a meu entender desprezar-se todo o contexto sistêmico sobre o qual deve incidir a interpretação, chegar-se à negação da necessidade e da utilidade da prestação jurisdicional. Demais disso, seria entender-se possível interpretar o ordenamento jurídico com apenas uma norma, a do Art. 173 do Código Tributário Nacional”. Colaciona, em seguida, acórdão da lavra do Ministro ARI PARGENDLER:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. DISCUSSÃO A RESPEITO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, ANTES DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A antecipação da controvérsia, pelo contribuinte, a propósito da obrigação tributária, exclui a hipótese de que, no decurso do processo judicial, em razão da demora no respectivo julgamento, a Fazenda Pública decaia do direito de constituir o crédito tributário.

295 XAVIER, Alberto Pinheiro. *Do lançamento, teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, cit., p. 285.

296 Pois o revestimento formal da decisão desse novo procedimento daria ensejo a outro processo jurisdicional, caracterizando infinita circularidade

297 Voto da relatora no processo suso citado.

Recurso especial não conhecido. (Resp nº. 46.237-RJ, 2ª T., v.u.,j. 13.12.96).

E conclui: “Em face de todos esses motivos expostos, por não reconhecer a prejudicial de decadência, passo ao exame da tese jurídica, tal seja, a discussão acerca da Lei 7.799/89, arts. 67, 68 e 69, e não a destaque por ser a decadência também matéria de mérito”.

Na ação declaratória de negativa de existência de relação jurídica tributária com a efetivação de depósito, a decisão denegatória que “declarar” a existência da relação jurídica tributária, identificando o sujeito ativo, sujeito passivo, a base de cálculo e alíquota, não só constitui o crédito tributário, dispensando, por conseguinte, a prática do lançamento tributário, como também extingue o crédito tributário, mediante a conversão do depósito *ex vi* do inciso VI, do Art. 156, do CTN. Como são vários os objetos possíveis de uma ação declaratória²⁹⁸, é preciso deixar claro que apenas quando todos os elementos integrativos do crédito tributário forem identificados na decisão, é que a ação declaratória terá o condão de constituir o crédito sem necessidade de lançamento, não havendo, portanto, decadência²⁹⁹.

8.4.2.3 A decadência do direito de o Fisco lançar não alcança o crédito formado judicialmente

A conformação da norma jurídica em sentido estrito será sempre a síntese, positiva e negativa, do direito como um todo. O

298 MIRANDA, Pontes De. *Tratado das ações*, Vol.1, Campinas: Bookseller, 1998, p.133. O caso examinado tem como objeto o reconhecimento da relação jurídica, mas outras ações declaratórias podem tratar apenas da existência de fato, ou de dispositivo relativo ao sujeito ativo, passivo, base de cálculo ou alíquota. É bom notar, contudo, que PONTES DE MIRANDA já decretou que a “espécie única de ação declaratória com respeito a fato (= acontecimento do mundo fáctico) é a concernente, e.g., à declaração da falsidade ou autenticidade de documento”.

299 MACHADO, Hugo Brito. *Lançamento para evitar a decadência*. Revista Dialética de direito tributário, São Paulo: Dialética, 1999, (5) 51: 67-70. p. 67. Neste sentido, HUGO DE BRITO MACHADO afirma: “O lançamento, existindo o depósito, além de desnecessário para evitar a decadência do direito de lançar, é desnecessário como instrumento destinado a viabilizar a cobrança porque encerrado o processo com decisão favorável à Fazenda Pública o depósito é convertido em renda, e por esta forma extinto o respectivo crédito tributário, nos termos do Art. 156, inciso VI, do Código Tributário Nacional”.

contrário significa a fragmentação do sentido, induzindo outro sentido. O fenótipo da norma é determinado pelo genótipo do ordenamento jurídico. Da norma chega-se ao ordenamento, do ordenamento chega-se à norma³⁰⁰. Por isso, se é verdade que com apenas um dispositivo não se pode interpretar o ordenamento jurídico, como observa LÚCIA VALLE FIGUEIREDO, é também verdade que a partir de um único dispositivo, desde que contextualizado com os demais, pode-se construir mais de uma regra.

Foi assim que obtivemos, a partir do Art. 173 do CTN contextualizado com os outros dispositivos que tratam de decadência do direito do Fisco, as seis regras de decadência que tentaremos aplicar a um caso hipotético, em que o sujeito passivo ajuizou ação declaratória com depósito judicial pleiteando o reconhecimento da inexistência da relação jurídica tributária e, tendo obtido decisão denegatória, quis lançar mão do expediente da decadência como hipótese extintiva do crédito formado na via judicial.

A única das seis regras mencionadas que trata da extinção do crédito é a *regra da decadência do direito de crédito do Fisco*, que não é aplicável a esse caso porque tem por suposto lançamento extemporâneo. As outras cinco fazem ver que, em qualquer outra circunstância, a decadência do direito de constituir o crédito não extingue o próprio crédito, mas apenas duas delas são aplicáveis, porque preveem a falta de pagamento antecipado: a *regra do direito de lançar sem pagamento antecipado* e a *regra do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação*. Ambas podem ser aplicadas pelo juízo, extinguindo expressamente o direito de o Fisco

300 TEUBNER, Gunther. *O direito como sistema autopoietico*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1993, p.10. Foi pela mão de LUHMANN, lembra JOSÉ ENGRÁCIA ANTENUS, em prefácio ao livro de GUNTHER TEUBNER, que a transposição e aplicação da Teoria da Autopoiesis, desenvolvida por MATURANA e VARELA no âmbito da Biologia, alcançou o domínio das ciências jurídicas e sociais. “Graças a este pensador, tal teoria deixou de ser concebida unicamente como teoria do conhecimento para se tornar um modelo teórico geral aplicável aos fenômenos sociais: para LUHMANN, autorreferência e circularidade constituem o *princípio vital (Gestalt Prinzip)*, não apenas de células, sistemas nervosos, ou organismos biológicos vegetais ou animais em geral, mas igualmente dos próprios sistemas sociais. Deste modo, a autopoiesis deixa de ser concebida simplesmente como condição necessária e suficiente da vida para assumir o estatuto de modelo explicativo de base de todo e qualquer sistema, desde os sistemas biológicos até aos próprios sistemas sociais”.

lançar, sem com isso afetar o crédito regularmente formado no exercício da jurisdição, pois atingem o *direito administrativo de o Fisco lançar*, não o *crédito tributário*.

Assim, a decadência pode ser reconhecida, pode transitar em julgado, sem com isso comprometer a juridicidade do crédito. O objeto da decadência é outro: o direito de lançar. Simplório demais, até suspeito, é alegar a decadência como algo mágico e inexorável. Verdade da decadência: a decadência extingue, mas nem tudo; a decadência resolve, mas nem sempre.

8.5 Quadro sinóptico da decadência do direito do Fisco

Regras de decadência do direito do Fisco

Item	1. Atribuição legal de competência	2. Efeito pago-mento antecipado Art. 150 § 4º	3. Dolo, fraude ou simulação Art. 150 § 4º	4. Notificação prévia de medida preparatória Art. 173 § un	5. Ocorrência de anulação do lançamento anterior Art. 173, II	Regra aplicável	Fundamento legal
821	X	N	N	N	N	Regra de decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado	Art. 173, I
822	X	N	N	S	N	Regra de decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação	Art. 173, I e parágrafo único
823	S	S	N	N	N	Regra de decadência do direito de lançar com pagamento antecipado	Art. 150 parágrafo 4
824	S	S	S	S	N	Regra de decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito e notificação	Art. 150 par. 4 e 173 par. único
825	X	X	X	X	S	Regra de decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior	Art. 173, II
826	X	X	X	X	X	Regra de decadência do direito de crédito do Fisco	Art. 156, V

CAPÍTULO

9 Prescrição do direito do Fisco

9.1 O fluxo da causalidade jurídica

Do exercício da competência impositiva do estado até a execução do crédito, existe um cordão jurídico de normas: a regra-matriz de incidência, as normas correspondentes aos deveres instrumentais, as normas que impõem multas, a norma de competência administrativa que regula o exercício do lançamento tributário, a norma individual e concreta do lançamento, a norma que determina sua exigibilidade, a norma individual e concreta da decisão administrativa, a norma administrativa que regula a inscrição na dívida ativa, a norma individual e concreta em que consiste o título extrajudicial da dívida ativa e, por fim, a norma processual que disciplina a execução do crédito.

Esse fluxo de causalidade é descrito pelos adeptos da chamada visão procedimentalista da relação jurídica tributária, como NAWIASKY, ALLORIO e MICHELE³⁰¹, que entendiam que, nos tributos sujeitos a lançamento, o direito formativo (ou potestativo) do crédito nascia com o fato jurídico tributário e que o crédito tributário só surgia com a prática do ato administrativo de lançamento. Embora BRANDÃO MACHADO, referindo-se à doutrina alemã, noticie que essa teoria da eficácia constitutiva do lançamento foi “definitivamente abandonada na década de vinte”³⁰², entendemos que ela retrata perfeitamente o processo de positivação e que, no

301 BRANDÃO MACHADO. *Decadência e prescrição no direito tributário. Notas a um acórdão do Supremo Tribunal Federal*. In: Direito tributário atual, tomo 6. coordenação Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Resenha Tributária, 1986, p.1316-21. Conforme estudo minucioso de BRANDÃO MACHADO. Cf., também, TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, cit., p.236.

302 BRANDÃO MACHADO. *Decadência e prescrição no direito tributário. Notas a um acórdão do Supremo Tribunal Federal*, cit., p. 1316.

fundo, a oposição entre a teoria procedimentalista e a teoria da eficácia declaratória do lançamento revela apenas que uma e outra laboram sob a perspectiva de modelos teóricos distintos, que não são necessariamente excludentes no que diz respeito ao direito positivo.

ALFREDO AUGUSTO BECKER³⁰³ e PAULO DE BARROS CARVALHO³⁰⁴ ofereceram outra versão desse fluxo de causalidade jurídica, apoiados na obra de PONTES DE MIRANDA: identificaram que a relação jurídica tributária, quanto ao seu conteúdo, termos de sua compostura e irradiação de efeitos, apresenta eficácia mínima, média e máxima. A relação jurídica de eficácia mínima reúne direito subjetivo e correlato dever; na eficácia média, direito subjetivo, pretensão, dever jurídico e necessidade de satisfação, e na eficácia máxima direito subjetivo, pretensão e ação. Semelhantemente, entende MARCELO NEVES que há relação jurídica obrigacional com conteúdo mínimo (crédito e correlativo débito) ante a ocorrência do fato jurídico tributário; “com a realização do lançamento, ela torna-se atendível; no momento em que se verifica o vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, ela torna-se exigível, transformando-se em uma relação de conteúdo médio (surge a pretensão); com a inscrição da dívida ativa (Art. 202 do C.T.N.), (...) torna-se acionável, transmutando-se em uma relação jurídica de conteúdo máximo”³⁰⁵. Essa perspectiva também está

303 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, Saraiva, 1972, p. 350.

304 CARVALHO, Paulo de Barros. *Decadência e prescrição*. In: Caderno de pesquisas tributárias nº 1. coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 490.

305 NEVES, Marcelo. *Função do ato de lançamento em Relação ao crédito tributário*. Revista da Ordem dos Advogados de Pernambuco. Recife: OAB/Recife, 1982 (XXV) 25/26: 169-208, p. 201-2. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, cit., p.323. ALFREDO AUGUSTO BECKER aplica em sentido semelhante os graus de eficácia máximo, médio e mínimo à relação jurídica tributária. CARVALHO, Paulo de Barros. *Decadência e prescrição*, cit. PAULO DE BARROS CARVALHO, sob influência ponteana, em 1976, desenvolveu e implementou essa teoria em artigo publicado sob a epígrafe “Decadência e Prescrição”, no *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 1*; entretanto, este trabalho, que se tornou marco de referência para os autores que posteriormente enfrentaram o tema, encontra-se hoje superado pela doutrina do próprio autor.

presente no pensamento de ALBERTO XAVIER, que professa a dinâmica compositiva do conteúdo da obrigação tributária, passando pelas fases de nascimento, atendibilidade, exigibilidade, realizabilidade e executoriedade: “momentos distintos de uma única e só situação jurídica”³⁰⁶.

RICARDO LOBO TORRES³⁰⁷ chama de *processo de criação do crédito tributário* esse fluxo de causalidade que vai do exercício da competência impositiva do estado até a execução do crédito. Como vimos, trata-se de um cordão de normas, postostas uma a uma, que será por nós denominado *processo de positivação*.

9.2 Constituição definitiva do crédito tributário

O léxico *definitividade*, substantivo que exprime a qualidade do que é definitivo, “tal qual deve ficar”³⁰⁸, não deve ser interpretado em termos absolutos, pois contrasta com a abertura dinâmica do sistema normativo: nem normas tributárias, nem Código Tributário Nacional, nem Código Civil, nem Código de Processo Civil e nem a própria Constituição Federal são definitivos. É conceito relacional, posto que em direito toda norma jurídica é definitiva enquanto pertencer ao ordenamento.

ALBERTO XAVIER³⁰⁹ entende que a expressão *lançamento definitivo*, “nos termos do Art. 174 do CTN, não é o lançamento imutável na órbita administrativa, mas o lançamento que concluiu o respectivo procedimento administrativo e foi regularmente

306 *Do lançamento tributário*, p. 350.

307 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, cit., p.233. “Embora o crédito se constitua juntamente com a obrigação pela ocorrência do fato gerador, recebe ele graus diversos de transparência e concretude na medida em que seja objeto do lançamento, de decisão administrativa definitiva ou de inscrição na dívida ativa. O crédito tributário passa por diferentes momentos de eficácia: crédito simplesmente constituído (pela ocorrência do fato gerador) torna-se crédito exigível (pelo lançamento notificado ou pela decisão administrativa definitiva) e finalmente o crédito exequível (pela inscrição nos livros da dívida ativa), dotado de liquidez e certeza”.

308 AULETE, Caldas. *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa*, cit., p. 1071.

309 Cf. *Do lançamento Tributário*, p. 93.

notificado”³¹⁰. Na mesma linha, afirma CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES que todo o crédito tributário desde sua constituição é sempre “definitivo”: “Se até decisões dos Tribunais passadas em julgado podem ser anuladas (ação rescisória) sem deixarem de ser consideradas definitivas antes dessa anulação, com mais razão se deve considerar o lançamento como definitivo logo que formalizado pela autoridade competente, eis que é ato unilateral, dependendo a sua qualidade de definitivo da própria decisão do agente público que o declare como tal.”³¹¹.

De idêntico modo, ALCIDES JORGE COSTA leciona que “o lançamento constitui o crédito definitivamente. Os procedimentos de segundo grau podem desconstituir o crédito, mas não lhe atribuem definitividade, que resulta do próprio lançamento. O crédito pode ser desconstituído por sentença judicial e, deste modo, se crédito definitivamente constituído fosse apenas o que não pode de forma alguma ser impugnado, só seria definitivo o crédito assim caracterizado em sentença passada em julgado”. E arremata, “A posição aqui defendida é consentânea com o artigo 151, III, segundo o qual reclamações e recursos no processo administrativo suspendem a exigibilidade do crédito. Se crédito resultante do auto de infração (ou de uma decisão administrativa posterior ao auto, como no caso paulista) pode ter a exigibilidade suspensa, é por já ser exigível”³¹².

Não cabe, portanto, interpretar *constituição definitiva* em oposição a *constituição provisória*. Sistemáticamente, parece-nos que a preocupação do legislador do Código Tributário Nacional foi contrapor a noção dinâmica de procedimento, prevista no Art. 142,

310 XAVIER, Alberto Pinheiro. *Do lançamento, teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, cit., p.307. Essa posição mantém-se no último trabalho editado por ALBERTO XAVIER, no qual afirma que a “noção de definitividade ajusta-se, pois, à óptica procedimentalista com que o Código visualiza o lançamento, representando o momento em que esse procedimento culmina, se encerra, se finaliza, se torna “definitivo”, pela prática do seu ato conclusivo típico, o ato administrativo de lançamento, devidamente notificado”.

311 GUIMARÃES, Carlos da Rocha. *Crédito tributário e prescrição*. In: Caderno de pesquisas tributárias nº 1. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 73.

312 COSTA, Alcides Jorge. *Da extinção das obrigações tributárias*, cit., p. 247-8.

ao produto final desse processo: o crédito tributário³¹³, formalizado pelo lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo. Definitividade, assim, deve ser interpretado como a qualidade do que foi produzido, tal qual ficou.

Não aceitamos, portanto, a tese de que o crédito tributário se torna definitivo constituído apenas quando não couber mais a interposição de defesa ou recurso na esfera administrativa, como defende HUGO DE BRITO MACHADO³¹⁴ e, de modo extraordinariamente aprofundado, MARIA LEONOR LEITE VIEIRA³¹⁵. Nem,

313 Como aponta ALBERTO XAVIER, a “definitividade a que alude o Código não se identifica com a imutabilidade, contrapondo-se à provisoriedade dos efeitos dos atos suscetíveis de impugnação. Contrapõe-se, isso sim, à natureza preparatória dos atos do procedimento de lançamento, que antecedem e preparam a prática deste e que o Código, no seu Art. 173, denomina por ‘medidas preparatórias’. Esta noção de definitividade ajusta-se, pois, à ótica procedimentalista com que o Código visualiza o lançamento, representando o momento em que esse procedimento culmina, se encerra, se finaliza, se torna ‘definitivo’, pela prática do seu ato conclusivo típico, o ato administrativo de lançamento, devidamente notificado”. *Do lançamento tributário*, p. 93.

314 MACHADO, Hugo Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1993, p.148. Em sentido diverso HUGO DE BRITO MACHADO, apoiando-se no entendimento tanto do Tribunal Federal de Recursos como no Supremo Tribunal Federal, doutrina que o crédito tributário considera-se definitivamente constituído quando não couber mais a interposição de defesa ou recurso na esfera administrativa, i.é, quando a Fazenda Pública tenha ação para fazer a respectiva cobrança.

315 LEITE VIEIRA, Maria Leonor: *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*, cit., p.79. “(...) pode-se afirmar que o crédito tributário apontado pelo lançamento torna-se definitivo: a) se transcorrido o prazo assinalado em lei, e o sujeito passivo não apresentar impugnação (regularmente 30 dias). Neste caso, no primeiro dia seguinte ao término daquele prazo, que teve como marco inicial a data do recebimento da notificação regular feita ao devedor, estará a fazenda pública investida de seu direito de ação; b) se o sujeito passivo apresentar a respectiva impugnação: b.1) e a decisão de primeira instância for contrária, total ou parcialmente, à pretensão do sujeito passivo, o crédito tributário ainda não encontra sua definitividade, já que ainda se pode apresentar recurso à autoridade (órgão colegial) superior; b.2) se a decisão de primeira instância for contrária aos interesses da Fazenda e, portanto, favorável ao sujeito passivo, ainda assim o crédito lançado continuará sem definitividade, já que a autoridade julgadora haverá de recorrer à autoridade superior, conforme designação da lei federal, estadual ou municipal; b.3) se a decisão for contrária à Fazenda Pública, mas menor que o valor assinalado em lei para exigir a apresentação do recurso de

tampouco, a tese segundo a qual a constituição definitiva se dá somente com a final inscrição da dívida³¹⁶, condignamente refutada por SACHA CALMON NAVARRO COELHO³¹⁷.

Portanto, no *caput* do Art. 174 do CTN, há de se entender constituição definitiva do crédito como o momento da constituição do ato-norma, seja aquele administrativo efetuado pelo agente público competente, seja o ato-norma editado pelo particular. Assim, em conformidade com o direito positivo, a constituição do ato-norma, que coincide com a constituição definitiva do crédito, será o marco inicial para contagem do prazo prescricional.

9.3 O fato jurídico da prescrição e seu termo inicial

Assim como ocorreu com a decadência, a prescrição do direito de ação do Fisco será tratada aqui como norma jurídica, pois ambas incidem sobre o processo de positivação do direito. No direito tributário, a diferença essencial entre uma e outra não está na

ofício (apontado no item anterior), a definitividade é alcançada com a notificação regular do sujeito passivo; c) se a decisão de primeira instância resultar valor a ser recolhido, o contribuinte poderá recorrer à segunda instância, e, aí, se: c.1) o julgamento for contrário aos interesses do sujeito passivo recorrente, a definitividade é alcançada com a notificação do válida, se dela não couber mais recurso à instância superior; c.2) o julgamento de segunda instância é contrário aos interesses da Fazenda Pública e da decisão couber recurso à instância superior, a definitividade será alcançada após o decurso do prazo para a interposição sem que tenha sido exercido o direito ou com o julgamento contrário à Fazenda e notificação regular ao sujeito passivo”.

316 Neste sentido. “O prazo prescricional do crédito tributário se conta da data de sua constituição e não de sua inscrição” (Ap 221.275. 1º TACivSp, 5ª C. RT 489/136). “O ato de inscrição em dívida ativa não tem qualquer influência na contagem do prazo prescricional, pois sua finalidade é criar para o fisco um título de crédito, com efeito de prova pré-constituída, em virtude da presunção de liquidez e certeza. As causas interruptivas da prescrição estão arroladas no Art. 174 do CTN, e dentre elas não se inclui aquela formalidade.” (AC 91.01.09082-8/DF.TRF, 1ª R, 3ª T, rel. Juiz Fernando Gonçalves. DJU 08.06.92).

317 NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. *A decadência e a prescrição em matéria tributária*, cit., p. 21. “Imagine-se (...), que, depois que efetuado o lançamento e formalizado o crédito para administração, esta postergue sua inscrição, delongando, assim, a fixação do *dies a quo* do prazo prescricional. A inscrição da dívida ativa poderia ser utilizada maleficamente”.

forma de contagem do prazo, ou em contingências relativas ao efeito que irradiam, mas na fase do processo de posituação em que cada qual opera. A decadência opera na fase da constituição administrativa do crédito; a prescrição, no momento do exercício do direito de ação.

No plano geral e abstrato, estudaremos as normas de prescrição que apresentam, em sua hipótese, o decurso do tempo qualificado pela omissão do Fisco no exercício do direito de ação, e em seu consequente, a previsão abstrata da extinção do direito de ação ou do crédito. Essas normas são precedidas, em nexo de causalidade jurídica, pelas normas que constituem o crédito e pelas normas que determinam o exercício do direito da ação executiva fiscal.

No plano individual e concreto, trataremos das normas que, introduzidas por ato de aplicação, veiculam em seu antecedente o fato concreto do decurso do tempo qualificado pela omissão do Fisco, e no seu consequente, a objetiva relação jurídica extintiva do direito de ação ou do crédito. Observe-se que, na hipótese da regra de prescrição, a conduta não é o tempo, que, aliás, nunca pode ser conduta; quando muito, pode demarcar a não conduta; a conduta é a omissão do agente administrativo no exercício do direito de ação.

Assim, na hipótese da regra de prescrição do direito do Fisco, o fator tempo figura em conjunção com a conduta omissiva da Fazenda Pública. E só há omissão se houver a possibilidade jurídica da exigibilidade do crédito: não basta que o crédito esteja instalado no sistema com notificação regular, líquido e certo, requer-se também que seja exigível. Sem exigibilidade não há omissão, tão-somente fluxo de tempo. Em contrapartida, sem fluxo de tempo, também não se configura a omissão, ainda que haja exigibilidade do crédito.

O crédito só é exigível passado o período previsto para a efetivação do pagamento, e esse período não tem um limite fixo. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do prazo para pagamento do crédito ocorre 30 (trinta) dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento, *ex vi* do Art. 160 do CTN. Não havendo uniformidade na fixação desses prazos e sendo necessário objetivar um termo inicial para a prescrição, o Código Tributário Nacional determinou o *dies a quo* como sendo a data da constituição definitiva do crédito, incluindo o período previsto para efetivação do pagamento no decurso de tempo prescricional, em face da exiguidade de um prazo

fixado em cerca de um mês em relação ao prazo de prescrição, fixado em cinco anos.

Assim, o Código Tributário Nacional concilia o princípio da *actio nata* com o primado da segurança jurídica, estipulando *dies a quo* facilmente determinável e independente da legislação ordinária, sem qualquer prejuízo para o Fisco ou para o contribuinte³¹⁸. Como doutrina LUCIANO AMARO, “O exame sistemático da matéria no Código Tributário Nacional mostra que o legislador não se ateve a formulações matematicamente precisas, ao regradar os institutos da decadência e da prescrição, levando em conta a exiguidade dos prazos para pagamento, impugnações e recursos (geralmente não superiores há 30 dias), quando comparados com a latitude dos prazos decadenciais e prescricionais (5 anos)”³¹⁹.

Portanto, demarcar o fato prescricional supõe a exigibilidade do crédito tributário, a determinação legal do prazo e de seu termo inicial e o conhecimento de eventuais circunstâncias jurídicas que, inibindo a exigibilidade do crédito, corroboram no delineamento desse nexos temporal qualificado pela omissão do Fisco. Note-se, efetivamente, o fato prescricional só se consolidará quando completada a extensão temporal de suporte fáctico previsto na regra³²⁰. Em verdade, o fato da regra de prescrição só pode ser considerado como fato jurídico no termo final do prazo juridicamente qualificado, antes disso não há fato jurídico, mas tão-apenas fluxo de tempo e conduta.

Só se há de falar de fato prescricional se houver a exigibilidade do crédito no decurso desses cinco anos. Nos casos em que houver suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para o pagamento, o prazo prescricional não será mais a data da

318 O mesmo acontece com o prazo decadencial: nos tributos sujeitos ao pagamento antecipado, o Fisco só pode efetuar as diligências destinadas à homologação expressa ou ao eventual lançamento de ofício após o prazo de que o contribuinte dispõe para efetuar o pagamento, embora o prazo decadencial nesses tributos também se inicie com a ocorrência do fato gerador, circunstância que segundo aquele raciocínio seria inviável, pois no período que corre do fato jurídico até o pagamento antecipado, o Fisco ainda não detém o direito potestativo de lançar.

319 AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 387.

320 Essa discussão é semelhante à questão dos fatos jurídicos pendentes, instantâneos e complexos, em que se cogita sobre o momento da formação do fato complexo.

constituição do crédito, mas a data do desaparecimento jurídico do obstáculo à exigibilidade. Nos casos em que houver suspensão da exigibilidade depois do vencimento do prazo para o pagamento, o prazo prescricional continuará sendo a data da constituição do crédito, mas será descontado o período de vigência do obstáculo à exigibilidade.

Aliás, assim já decidiu o STF:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº. 94.462-1 (E.) – São Paulo.

EMENTA:

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 CTN). 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 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 art. 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do Fisco.

9.4 Critérios para composição das regras jurídicas da prescrição do direito do Fisco

Considerando norma jurídica como aquela estrutura condicional que vincula uma hipótese normativa a uma consequência, e verificando que não há no direito tributário uma só hipótese fática de prescrição do direito do Fisco, mas várias, cada qual ligada a uma norma geral e abstrata específica, empreenderemos neste capítulo a tarefa de construir essas regras, identificando as respectivas hipóteses e consequentes normativos orientados para a extinção do direito de ação do Fisco (Art. 174) ou do próprio crédito tributário (Art. 156, V).

Como no caso da decadência, a extinção do crédito tributário é disciplinada por uma única regra, construída a partir do Art. 156, V do CTN. A extinção do direito de ação do Fisco, mais complexa, apresenta-se na forma de cinco normas, cujas hipóteses, além do fator tempo, se conformam pela combinação dos seguintes critérios positivos: (i) ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito pelo contribuinte sem pagamento antecipado, (ii) ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito pelo lançamento, (iii) ocorrência ou não ocorrência das hipóteses de suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, (iv) ocorrência ou não ocorrência das hipóteses de reinício do prazo de prescrição (despacho do juiz ordenando a citação, protesto judicial, ato judicial que constitua em mora o devedor, ou reconhecimento do débito pelo devedor).

9.4.1 Primeiro critério: ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito pelo contribuinte sem pagamento antecipado

A *ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito pelo contribuinte sem pagamento antecipado* (Arts. 150 e 174 do CTN) aplica-se à situação em que o contribuinte constituiu o crédito tributário, apurou o *quantum* devido sem qualquer interferência do Fisco (ICMS, IR, IPI, PIS, Finsocial etc.), mas não realizou o pagamento. Com a entrega ao Fisco da declaração (DCTF, GIA etc.), realiza-se a *constituição definitiva do crédito tributário*, independentemente de contingências relativas ao prazo para pagamento.

9.4.2 Segundo critério: ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito mediante lançamento

A *ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito pelo lançamento* (Arts. 142, 173 e 174 do CTN) aplica-se às situações em que o crédito tributário foi constituído mediante lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, *ex vi do caput* do art. 145 do CTN. É no momento da notificação que se realiza a *constituição definitiva do crédito tributário*, independentemente de contingências relativas ao prazo para pagamento.

9.4.3 Terceiro critério: ocorrência ou não ocorrência da suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário

A ocorrência ou não ocorrência da suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário (Arts. 151, 160 e 174 do CTN) aplica-se às situações em que ocorre uma das quatro hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário antes do prazo de vencimento para pagamento. Essa circunstância inibe a ação fiscal e interfere na configuração jurídica do início do fato prescricional, o deslocando para a data da supressão da causa suspensiva da exigibilidade.

9.4.4 Quarto critério: ocorrência ou não ocorrência de reinício do prazo de prescrição anterior

A ocorrência ou não ocorrência de reinício do prazo de prescrição anterior aplica-se a qualquer uma das chamadas hipóteses “interruptivas”, ou seja, às situações em que se interrompe o curso de um prazo anterior de prescrição para o mesmo direito: (i) despacho do juiz ordenando a citação, (ii) protesto judicial, (iii) ato judicial que constitua em mora o devedor ou (iv) reconhecimento do débito pelo devedor.

O *despacho do juiz ordenando a citação* (Art. 8º § 2º da Lei 6.830/80, que substituiu o Art. 174, parágrafo único, Inciso I do CTN) pressupõe que o prazo prescricional, regulado por outra regra, esteja em curso e que o direito de ação que motivou o ato da autoridade judiciária, nos termos do Arts. 215 e 219 do CPC, tenha sido exercido. Convém anotar que o dispositivo do CTN determinava que só se reabria novo prazo de prescrição com a citação pessoal feita ao devedor, mas o indigitado dispositivo da Lei nº. 6.830/80 atribuiu esse mesmo efeito ao mero despacho do juiz ordenando a citação³²¹. Suscitou polêmica a circunstância desse novo dispositivo apresentar-se veiculado por lei ordinária, quando a Constituição anterior já exigia lei complementar para a disciplina das normas gerais de di-

321 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, cit., p. 259.

reito tributário. Entretanto, conforme sustentamos em capítulo anterior, a questão se encontra superada em face do advento da Constituição Federal de 1988, que recepcionou a Lei nº. 6.830/80³²².

Ambos, o *protesto judicial* e o *ato judicial que constitua em mora o devedor* (respectivamente, Art. 174, II e III do CTN), supõem fato prescricional em curso, mas, enquanto o primeiro exige procedimento especial e cautelar, requerido ao juiz e ordenado por este, com a final notificação ao contribuinte³²³, o segundo requer ato judicial inespecífico que simplesmente constitua em mora o devedor, seja interpelação, notificação, intimação judicial, ou mesmo ação ordinária.

Por fim, o *reconhecimento do débito pelo devedor*, que também supõe fato prescricional em curso, é uma declaração escrita de débito ou petição de parcelamento do crédito, com reconhecimento expresso e inequívoco do direito do sujeito ativo, por parte do sujeito passivo. Esse ato do devedor provoca a abertura de novo prazo prescricional³²⁴.

9.5 Seis regras que disciplinam a prescrição do direito do Fisco

Para obter as quatro primeiras regras que regulam a prescrição do direito do Fisco, combinamos os quatro critérios; a quinta

322 CLÈVE, Clèmerson Merlin. *A fiscalização abstrata da constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: RT, 2000. p.219. Ocorre que os problemas de forma apresentados pela Lei nº 6.830/80 só poderiam ser apreciados durante a vigência daquela constituição. Como afirma CLÈMERSON MERLIN CLÈVE, “o direito brasileiro não admite ação direta de inconstitucionalidade contra lei ou ato normativo anterior à Constituição, em confronto com esta”. Conforme entendimento do STF na emenda do julgado da ADIN nº 2, DJU 12/02/1992: “O vício de inconstitucionalidade é congênito à lei e há de ser apurado e face da Constituição vigente ao tempo de sua elaboração. Lei anterior não pode ser inconstitucional em relação à Constituição superveniente; nem o legislador poderia infringir Constituição futura.”.

323 DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*, cit., p. 833.

324 MACÊDO DE OLIVEIRA, José Jayme, *Código tributário nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 516.

regra baseia-se apenas no quarto critério. A sexta, que trata da prescrição do direito do Fisco ao crédito, baseia-se no decurso prescricional de todas as regras anteriores.

Assim, as seis regras jurídicas gerais e abstratas que disciplinam a prescrição do direito do Fisco são: (i) regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte, (ii) regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade, (iii) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento, (iv) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento e com suspensão da exigibilidade, (v) regra de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco e (vi) regra da prescrição do direito de crédito do Fisco.

Cuidaremos, nos itens subsequentes, de individualizar cada uma dessas regras gerais e abstratas, identificando as respectivas hipóteses e consequentes normativos.

9.5.1 Regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro critérios: *ocorrência* da constituição do crédito pelo contribuinte sem pagamento antecipado, *não ocorrência* da constituição do crédito pelo lançamento, *não ocorrência* da suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, e *não ocorrência* de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco.

O fato prescricional supõe o fluxo de cinco anos, contados da data da entrega do documento de formalização do crédito pelo próprio contribuinte, descontados desses cinco anos os intervalos em que a exigibilidade do crédito se encontrava suspensa.

O consequente normativo desta regra extingue o direito de ação de o Fisco cobrar judicialmente o crédito tributário, conforme prevê o Art. 174 do CTN.

9.5.2 Regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro critérios: *ocorrência* da constituição do crédito pelo contribuinte sem pagamento antecipado, *não ocorrência* da constituição do crédito pelo lançamento, *ocorrência* da suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, e *não ocorrência* de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco.

O fato prescricional supõe o fluxo de cinco anos qualificados pela conduta omissiva do Fisco, contados da data em que for suprimida a condição que, antes de o crédito constituído pelo contribuinte tornar-se exigível, suspendeu sua exigibilidade.

O consequente normativo desta regra extingue o direito de ação de o Fisco cobrar judicialmente o crédito tributário, conforme prevê o Art. 174 do CTN.

9.5.3 Regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro critérios: *não ocorrência* da constituição do crédito pelo contribuinte sem pagamento antecipado, *ocorrência* da constituição do crédito pelo lançamento, *não ocorrência* da suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, e *não ocorrência* de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco.

O fato prescricional supõe o fluxo de cinco anos qualificados pela conduta omissiva do Fisco, contados da data em que o contribuinte for regularmente notificado do lançamento tributário realizado pela autoridade administrativa, *ex vi* dos Arts. 145 e 174 do CTN.

O consequente normativo desta regra, conforme prevê o Art. 174 do CTN, extingue o direito de ação de o Fisco cobrar judicialmente o crédito tributário.

9.5.4 Regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento e com suspensão da exigibilidade

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro critérios: *não ocorrência* da constituição do crédito pelo contribuinte sem pagamento antecipado, *ocorrência* da constituição do crédito pelo lançamento, *ocorrência* da suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, e *não ocorrência* de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco.

O fato prescricional supõe o fluxo de cinco anos qualificados pela conduta omissiva do Fisco, contados da data em que for suprimida a condição que, antes de o crédito constituído pelo lançamento tornar-se exigível, suspendeu sua exigibilidade.

O conseqüente normativo desta regra extingue o direito de ação de o Fisco cobrar judicialmente o crédito tributário, conforme prevê o Art. 174 do CTN.

9.5.5 Regra de reinício do prazo de prescrição do direito do fisco

Aspecto peculiar desta regra de prescrição é tomar como suposto a realização do quinto critério, ou seja, a *ocorrência* de qualquer uma das hipóteses de reinício do prazo de prescrição anterior, consolidando o que a doutrina chama de “interrupção” do prazo e que preferimos designar como “reinício” de novo prazo de prescrição.

Assim, na hipótese desta regra temos a configuração jurídica de despacho do juiz ordenando a citação, ou protesto judicial, ou ato judicial que constitua em mora o devedor, ou reconhecimento do débito pelo devedor. A data em que ocorrer qualquer uma dessas hipóteses servirá como *dies a quo* do novo prazo prescricional de cinco anos, qualificado pela conduta omissiva de o Fisco exercer o direito de ação.

No conseqüente desta norma, temos a previsão abstrata da extinção do direito de o Fisco cobrar judicialmente o crédito tributário constituído pelo lançamento ou por ato de formalização do contribuinte.

9.5.6 Regra da prescrição do direito do Fisco ao crédito

Enquanto as cinco regras de prescrição supradescritas mantiveram a extinção do *direito de ação* como foco, esta regra dirige sua força extintiva para o crédito tributário. Aquelas extinguem o *direito de ação* de cobrança do crédito; esta extingue o próprio crédito tributário, seja ele resultado de lançamento ou de ato de formalização do particular.

A hipótese desta regra é o transcurso do prazo prescricional previsto em todas as regras anteriores, configurando a impossibilidade jurídica de o Fisco exercer seu direito de ação³²⁵, conforme pressupõe o Art. 156, V do CTN.

A consequência desta regra será a extinção do crédito tributário, constituído pelo lançamento ou por ato de formalização do particular.

9.6 Outros casos pertinentes à prescrição do direito do Fisco

Nesse tópico, elegemos alguns casos que se situam na fronteira entre a ciência e a experiência; casos em que há controvérsia com relação à prescrição do direito do Fisco, para os quais propomos soluções baseadas nas seis regras acima descritas: (i) efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito após o vencimento do prazo para pagamento, (ii) *dies ad quem* e o *dies ad quo* do prazo de prescrição do direito do Fisco e o § 2º do Art. 8º da LEF, (iii) hipótese de suspensão do prazo prescricional do Art. 2º, § 3º da LEF, (iv) suspensão da execução fiscal e o Art. 40 da LEF, (v) prescrição intercorrente no direito positivo, (vi) direito ao débito do Fisco no caso de pagamento de crédito prescrito, (vii) prescrição da execução fiscal em relação ao sócio responsável e (viii) execução fiscal dos créditos constituídos pelo contribuinte.

325 MIRANDA, Pontes De. *Tratado de direito privado*, cit., p.104. Deveras, a hipótese dessa regra é a ocorrência da prescrição. Como diz PONTES DE MIRANDA: “Ninguém perde direito por prescrição, se bem que se possa perder o direito em virtude de fato jurídico em cujo suporte fáctico esteja o fato prescricional (e.g. art. 739, VI).

9.6.1 Efeitos da suspensão da exigibilidade e prescrição após o vencimento do prazo para pagamento

Na regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade e na regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento e com suspensão da exigibilidade, a suspensão da exigibilidade se dá em momento anterior ao vencimento do prazo para pagamento do crédito e, por isso, desloca o *dies a quo* dos prazos prescricionais para o momento da supressão da causa suspensiva.

Com relação aos casos em que a suspensão da exigibilidade ocorre em momento posterior ao vencimento do prazo para pagamento do crédito, aplicam-se outras regras: a *regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte* e a *regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento*. Essa suspensão da exigibilidade será configurada (i) pela moratória, que recebeu disciplina expressa a esse respeito *ex vi* do parágrafo único do Art. 155 do CTN, (ii) pelo depósito do montante integral do crédito tributário ou (iii) pela concessão de medida liminar em mandado de segurança, nos termos do Art. 151 do CTN.

Assim, estando o prazo prescricional já em curso, a realização de qualquer das aludidas hipóteses suspensivas tornará o crédito inexigível, de tal forma que não se poderá qualificar a conduta do Fisco como omissiva, até que desapareça a cláusula suspensiva. Consequentemente, também a contagem do prazo de prescrição restará suspensa³²⁶ durante o período em que se suceder a suspensão da exigibilidade do crédito, sendo retomada com a supressão da causa suspensiva.

9.6.2 O *dies ad quem* e o *dies ad quo* do prazo de prescrição do direito do Fisco e o § 2º do Art. 8º da LEF

Devemos a ALFREDO AUGUSTO BECKER a lição sobre o perigo da contaminação que prostitui a atitude mental jurídica, induzindo o jurista (sem que disso se aperceba) a raciocínio pseudo-jurídico que produz a “conclusão invertebrada e de borracha que se

326 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, cit., p. 259.

molda e adapta ao caso concreto, segundo o critério pessoal (arbítrio) do intérprete do direito positivo (regra jurídica). Em síntese: aquele tipo de raciocínio introduz clandestinamente a *incerteza* e a *contradição* para dentro do mundo jurídico; incertezas e contradições que conduzem todos ao manicômio jurídico tributário e à terapêutica e à cirurgia do desespero.”³²⁷.

E continua esse autor, agora com supedâneo em NORBERTO BOBBIO: “O rigoroso cuidado na terminologia não é exigência ditada pela gramática para a beleza do estilo, *mas é uma exigência fundamental para se construir qualquer Ciência*. (...) Toda e qualquer Ciência inicia-se com a formação de sua própria linguagem científica, isto é, com aquela linguagem que faz de um conhecimento puramente subjetivo (a minha percepção) um conhecimento de máximo grau intersubjetivo (a percepção pelos outros)”³²⁸.

Exemplo contundente dessa inestimável lição pode ser encontrado no artigo em que SÉRGIO MARTINS RSTOU³²⁹ trata da prescrição intercorrente no processo civil brasileiro:

A prescrição intercorrente é um assunto muito pouco tratado pelos doutrinadores patrícios, embora possa causar a extinção do processo com o julgamento do mérito, liberando o devedor do encargo. Essa prescrição tem como requisitos a inércia da parte interessada em desarmar o processo e o lapso temporal.

No dizer de Antônio Luís da Câmara Leal, “interrompida a prescrição, a ação permanece e só se extinguirá por um novo percurso prescricional, cujo início e duração é fixado pelo momento em que cessa a causa interruptiva.” (Da prescrição e da decadência, p. 216, ed. Forense, 1982). A citação válida e regular interrompe a prescrição (art. 219, “caput” do Código de Processo Civil Brasileiro).

327 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, cit., p. 40.

328 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, cit., p. 40-1.

329 RSTOU, Sérgio Martins, *A prescrição intercorrente no processo civil brasileiro*, Forum Empresarial: boletim informativo da ASPR. Santo André: ASPR, dez. 1998 (I) 12: 4., p. 4.

O autor só pôde interpretar que ANTÔNIO LUÍS DA CÂMARA LEAL aceita a prescrição intercorrente porque entendeu o termo *ação*³³⁰ como se fosse *processo*³³¹. Se contextualizarmos a aludida citação com o parágrafo seguinte do original, veremos que o autor citado falava de ação, como direito subjetivo público de pleitear ao Estado-Juiz decisão sobre dada pretensão, e não de processo:

Interrompida a prescrição, a *ação* permanece e só se extinguirá por um novo percurso prescricional, cujo início e duração é fixado pelo momento em que cessa a causa interruptiva.

Mas, se a interrupção se dá pelo exercício da ação, ou pelo ajuizamento do direito, submetido à decisão do juiz, por meio de defesa oferecida na ação intentada pelo prescribente, *a ação perde a possibilidade de reviver*, extinguindo-se pela sentença que decidir o direito, salvo se o processo vier a finalizar-se sem essa sentença, ou por absolvição ou perempção de instância, ou por perempção, desistência ou anulação da ação.

(destacamos)

Para CÂMARA LEAL, como a prescrição decorre do não exercício do direito de ação, o exercício da ação impõe a interrupção do prazo de prescrição e faz que a ação perca a “possibilidade de reviver”, pois não há sentido *a priori* em fazer reviver algo que já foi vivido (exercício da ação) e encontra-se em seu pleno exercício (processo). Ou seja, o exercício do direito de ação faz cessar a prescrição. Aliás, esse é também o diretivo do Código de Processo Civil:

330 CONRADO, Paulo. *Introdução à teoria geral do processo*, São Paulo: Max Limonad, 2000. p.70. Identifica bem essa ambiguidade do termo *ação*, PAULO CONRADO, quando diferencia o *direito de ação* (direito, decantado, de acessar a jurisdição) de *ação* no sentido de lide, de demanda “.

331 CONRADO, Paulo. *Introdução à teoria geral do processo*, cit., p.98. Cf. PAULO CONRADO: “O *processo* constitui uma categoria relacional, especificamente denominada de relação jurídica processual, ou, simplesmente, *relação processual*”.

Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição.

§ 1º A interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação.

(...)

Se a interrupção retroage à data da propositura da ação, isso significa que é a propositura, e não a citação, que interrompe a prescrição. Nada mais coerente, posto que a propositura da ação representa a efetivação do direito de ação, cujo prazo prescricional perde sentido em razão do seu exercício, que será expressamente reconhecido pelo juiz no ato da citação.

Nesse caso, o que ocorre é que o fator conduta, que é a omissão do direito de ação, é desqualificado pelo exercício da ação, fixando-se, assim, seu *termo consumativo*.³³² Quando isso ocorre, o fator tempo torna-se irrelevante, deixando de haver um *termo temporal* da prescrição.

Ao interpretar o § 2º do Art. 8 da Lei nº. 6.830/80, que prescreve um termo consumativo, podemos considerar o *interrompe a prescrição* como “faz cessar definitivamente” ou “faz cessar temporariamente, reiniciando-se posteriormente”. Sendo assim, esse dispositivo serve como base empírica para definir o *dies ad quem*, ou termo final da regra da prescrição, que é a propositura da ação, bem como o *dies a quo*, ou termo inicial, que irá instaurar novo prazo de prescrição no caso de coisa julgada formal, propiciando a formação de ulterior processo, pois não haveria sentido em se cogitar de perda do direito de ação no curso do processo que decorre fática e logicamente do exercício dessa ação.

CARVALHO SANTOS, explicando os casos convencionais de interrupção da prescrição, aduz que “Quando a interrupção é operada pela citação inicial da demanda, o mesmo [encerramento do prazo inicial e fixação de novo prazo] não se sucede. Porque o prazo da prescrição anteriormente decorrido é inutilizado com a citação, mas deste momento da citação não começa a correr novo prazo. Verifica-se um interregno, dentro do qual o novo prazo não

332 É inevitável a aproximação dessas ideias com a preclusão temporal, lógica e consumativa, dispostas no direito processual civil.

começa a correr. Somente com o último termo da demanda, ou quando esta tiver fim, é que começa a correr prazo para a prescrição³³³.

Assim, o despacho do juiz ordenando a citação tem a finalidade de reconhecer juridicamente que, com a propositura da ação, se operou o *termo consumativo* da prescrição, interrompendo-se o seu curso. Ao mesmo tempo, esse ato incide e realiza a hipótese da *regra de reinício do prazo de prescrição do direito do fisco*, estipulando o final do processo como novo prazo para o eventual exercício do direito de ação, *e.g.*, no caso de suceder a coisa julgada formal.

9.6.3 A hipótese de suspensão do prazo prescricional do Art. 2º, § 3º da LEF

Além das hipóteses que delineiam a formação do fato prescricional, mediante a suspensão da exigibilidade do crédito em momento posterior ao vencimento do prazo para o pagamento (moratória, depósito judicial e liminar em mandado de segurança), previstas no Art. 151 do CTN, a Constituição Federal de 1988 recepcionou outra condicionante que corrobora na composição do suporte factual das cinco primeiras regras de prescrição.

Segundo o Art. 2º § 3º da Lei nº. 6.830/80, a inscrição do crédito tributário nos livros da dívida ativa suspende a composição do prazo de prescrição por 180 dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo³³⁴. Trata-se de dispositivo que, diferentemente das três hipóteses do item anterior, altera objetivamente a contagem do tempo, uma vez que fixa um limite máximo de 180 dias para a suspensão, e não desqualifica a conduta do agente, pois admite a distribuição da execução fiscal como termo consumativo³³⁵ do prazo de prescrição. Ora, se já foi distribuída a ação de execução fiscal, não há por que se continuar contando

333 CARVALHO SANTOS, J. M. de. *Código civil interpretado*. Vol. III, Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958, p. 436.

334 CARVALHO SANTOS, J. M. de. *Código civil interpretado*, cit., p.436.

335 Esse “termo consumativo” foi utilizado em alusão à aplicação que o vocábulo “consumativo” recebe no Direito Processual Civil, quando se constrói a oposição entre *preclusão consumativa*, *preclusão lógica* e *preclusão temporal*. Em que a primeira designa a perda do exercício de um ato processual em razão da prática de outro ato processual incompatível com o exercício do primeiro.

prazo de prescrição, pois a conduta de exercitar a ação interrompe o fluxo da prescrição e consequentemente, como neste caso, o fluxo da suspensão da exigibilidade.

9.6.4 A suspensão da execução fiscal e o Art. 40 da LEF

Consoante o Art. 40 da Lei nº. 6.830/80, o ato de o juiz suspender o curso da execução fiscal enquanto não for localizado o devedor ou não forem encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, suspende também a contagem do prazo prescricional.

Sobre a interpretação desse dispositivo, pairam algumas afirmações que podem ser encontradas em vários julgados do STJ e estão concentradas na Ementa do REsp 35540-96/SP.

A primeira alega tratar-se de dispositivo que impõe a *indefinição da prescrição*:

“1. O Art. 40, da Lei num. 6.830/80, nos termos em que foi admitido em nosso ordenamento jurídico, não tem prevalência. A sua aplicação há de sofrer os limites impostos pelo art. 174 do Código Tributário Nacional. 2. Repugna aos princípios informadores do nosso sistema tributário a prescrição indefinida”

A segunda sustenta que a prescrição impõe *segurança jurídica* aos litigantes:

“3. Há de, após o decurso de determinado tempo sem promoção da parte interessada, se estabilizar o conflito, pela via da prescrição impondo segurança jurídica aos litigantes.”

A terceira trata de *prescritibilidade das obrigações*:

“O art. 40 da LEF estabelece uma injustificável exceção ao princípio geral da prescritibilidade das obrigações”

A quarta diz respeito ao problema das *normas gerais de direito tributário*:

Assim, o ato da distribuição da ação é incompatível com a continuidade da contagem do prazo de prescrição que supõe o não exercício do direito de ação.

“4. Os casos de interrupção da prescrição estão previstos no art. 174 do CTN, nele não incluído os do art. 40 da Lei 6.830/80. 5. Há de ser sempre lembrado que o art. 174 do CTN tem natureza de lei complementar”³³⁶

9.6.4.1 O Art. 40 da LEF não pode tratar de prescrição

Entendida a prescrição como a perda do direito de ação, não cabe cogitar-se de prescrição no curso do processo, pois, se há processo, é porque a ação já foi exercida.

Não se trata, portanto, de “*prescrição indefinida*”, mas de duração indefinida do processo, matéria que refoge ao tema da prescrição. Nem se pode pretender oferecer pela via da prescrição “*segurança jurídica aos litigantes*”; a segurança jurídica dos litigantes no processo está na certeza da prestação jurisdicional, segundo os princípios constitucionais informadores do processo, não no problema da duração do processo. Tampouco, quadra pensar numa “*injustificável exceção ao princípio geral da prescritibilidade das obrigações*”, pois a prescrição incide sobre o direito de ação, e não sobre obrigações nem sobre o processo que se instaura em decorrência do exercício desse direito e da realização da citação. É disso que trata o Art. 156, V do CTN, ou seja, da extinção do direito de ação, que tem como consequência a extinção do crédito.

9.6.4.2 O Art. 40 da LEF é preceito de direito processual civil

O Art. 40 da Lei nº. 6.830/80 não trata de prescrição, nem pode, pois refere-se à suspensão do processo de execução, que somente se constituiu porque *não houve a prescrição*. Assim, não há que se falar neste caso em prescrição, que é matéria de direito tributário, e sim em suspensão da execução, matéria nitidamente de direito processual civil. Aliás, calha cotejar o Art. 40 da LEF com os Arts. 791, 794 e 795 do CPC:

336 Cf. MANOEL ÁLVARES: “o Art. 40 da LEF é inaplicável porque estabelece caso de suspensão da prescrição por lei ordinária, em matéria tributária, contrariando a regra da Lei Maior no Art. 146, III, b”, *Código Tributário Nacional comentado*, p. 672.

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

Art. 791 – Suspende-se a execução:

I – no todo ou em parte quando recebidos os embargos do devedor (art. 739, § 2º);

II – nas hipóteses previstas no art. 265, I a III;

III – quando o devedor não possuir bens penhoráveis.

Art. 794 – Extingue-se a execução quando:

I – o devedor satisfaz a obrigação;

II – o devedor obtém, por transação ou por qualquer outro meio, a remissão total da dívida;

III – o credor renunciar ao crédito.

Art. 795 – A extinção só produz efeito quando declarada por sentença.

O Art. 40 da LEF, simplesmente, reproduz no campo das execuções fiscais a matéria da suspensão da execução, tratada genericamente pelo Art. 791 do CPC. Como extingue o direito de ação, a prescrição não tem o condão de extinguir o processo de execução e, prova disso, é que não consta entre as hipóteses de extinção previstas no Art. 794 do CPC.

Poder-se-ia alegar que o Art. 40 da LEF se dirige, não ao devedor executado, mas ao sócio responsável tributário pelo débito fiscal. Entretanto, como o aludido responsável só entra no processo por ocasião do redirecionamento da execução fiscal, não faz sentido opor-lhe nesse momento suspensão do prazo de prescrição. O prazo de prescrição polariza credor e Estado-Juiz, na consecução do direito de ação; não há espaço nessa relação jurídica linear para as figuras do devedor ou responsável. Em suma, a prescrição corre entre Fisco e Estado-Juiz, e só pode ocorrer antes do processo de execução fiscal; nem durante nem depois.

Sendo assim, também não se sustenta a *quarta proposição*. Como o Art. 40 da Lei nº. 6.830/80 não trata de matéria de prescrição tributária, mas de suspensão do processo de execução fiscal, é tema de direito processual civil e não de normas gerais de direito tributário, que exigem lei complementar.

9.6.5 Prescrição intercorrente no direito positivo

Fala-se em *prescrição intercorrente*³³⁷ tanto no *procedimento administrativo* – quando há decurso de determinado tempo sem julgamento de impugnação ou recurso administrativo depois de iniciado o processo – quanto no *processo de execução fiscal* – quando há decurso de determinado tempo sem promoção da parte interessada depois de iniciado o processo³³⁸.

Representa bem a primeira proposta ÂNGELO VEROSPI³³⁹:

Interposta uma impugnação ou recurso, e não julgados pela autoridade competente dentro do prazo, estaria fluindo a contagem da prescrição. Teríamos, assim, o que se chama de “prescrição intercorrente”, pois ocorre durante o procedimento administrativo.

Representa bem a segunda proposta o Min. JOSÉ DELGADO³⁴⁰, conforme extrato de ementa do REsp 208345/PR do STJ, em que foi relator:

Após o decurso de determinado tempo sem promoção da parte interessada, deve-se estabilizar o conflito, pela via da prescrição, impondo segurança jurídica aos litigantes.

337 JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. 129. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 129.

338 TEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993. p.121. Segundo HUMBERTO TEODORO JÚNIOR, “Hoje, pode-se dizer tranquilo o entendimento jurisprudencial de que a Fazenda Pública não pode abandonar a execução fiscal pendente sem correr o risco da prescrição intercorrente, desde é claro que a paralisação dure mais do que o quinquênio legal”.

339 VEROSPI, Ângelo. *Os direitos do contribuinte e a prescrição intercorrente*, São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 41.

340 Cf. <http://www.stj.gov.br>.

9.6.5.1 Inexistência da prescrição intercorrente no processo administrativo

Consideramos que não pode haver *prescrição intercorrente no processo administrativo* porque, quando há impugnação ou recurso administrativo durante o prazo para pagamento do tributo, suspende-se a exigibilidade do crédito, o que simplesmente impede a fixação do início do prazo prescricional.

MARCO AURÉLIO GRECO³⁴¹ interpreta o prazo do parágrafo único do Art. 173 do CTN como prazo de perempção, e não de prescrição ou decadência. Assim, prefere o termo *perempção* à expressão *prescrição intercorrente no processo administrativo*. Para tanto, diferencia o “direito de lançar” do “direito de constituir o crédito” e entende lançamento como procedimento administrativo, regido pela perempção, prazo fatal estabelecido para a Administração concluir o procedimento de lançamento, sob pena de extinção do direito de fazê-lo.

Também não aderimos a essa tese, primeiro porque entendemos que não é admissível a distinção entre “direito de lançar” e “direito de constituir o crédito” e, segundo, porque tanto o parágrafo único quanto o *caput* do Art. 173 do CTN fazem referência à *decadência* do direito de o Fisco lançar. Além disso, o fato de o parágrafo único determinar um termo inicial (a notificação, ao sujeito passivo, de medida preparatória indispensável ao lançamento) diferente dos termos iniciais do inciso I (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado) e do inciso II (a data que tornar definitiva a decisão que anular o lançamento por vício formal) não é suficiente para caracterizar uma outra modalidade de extinção³⁴².

9.6.5.2 Inexistência da prescrição intercorrente no processo executivo

O objeto da prescrição é a relação jurídica linear que se estabelece entre Fisco e Estado-Juiz, nada tem a ver com a relação angular formada na composição do processo. Portanto, a prescrição

341 GRECO, Marco Aurélio. *Perempção no lançamento tributário*, Separata. S/d: 502-517., p. 508.

342 Não acreditamos que exista qualquer embaraço para que o legislador complementar institua a aludida perempção, mas, diante do direito posto, não encontramos base empírica para construção da perempção.

extingue o direito de ação, e não o processo executivo fiscal, que é decorrente do exercício do direito de ação.

A noção da *prescrição intercorrente* decorre da ideia de que a “citação pessoal feita ao devedor”, conforme dispõe o Art. 172, I do CC (Art. 174 parágrafo único, Inciso I do CTN), tem o condão de *reiniciar* novo prazo prescricional, agora, no decorrer do processo. Tal visão deflui da confusão criada pela noção de *interrupção* (Item 7.5) sempre associada a *reinício*, quando, a nosso ver, essa hipótese simplesmente corta a contagem do prazo de prescrição, interrompendo seu fluxo pelo simples fato de reconhecer como pressuposto da citação o efetivo exercício do direito de ação. Para que continuar o curso de prazo extintivo do direito de ação, se esta já foi exercida!?

Entende ANTÔNIO LUÍS DA CÂMARA LEAL que “Enquanto corre a demanda judicial, o direito está em atividade pleiteando o seu reconhecimento pela sentença; a ação está sendo exercitada para fazer valer o direito por ela protegido; o titular vigilante e ativo, põe em movimento os meios judiciais de defesa de seu direito; como, pois, durante essa atividade afirmativa do direito, correr contra ele a prescrição, se essa tem como causa eficiente a inércia e supõe a negligência do titular como uma de suas condições elementares?”. E segue sentenciando: “Uma vez, pois, que a interrupção da prescrição se dá pela citação para a demanda judicial, ou pela alegação do direito em juízo, o subordinando ao pronunciamento da sentença, a prescrição se torna impossível, durante o processo, porque não mais se poderá atribuir ao titular a inércia e a negligência, suas causas eficientes, e, por isso, enquanto dura a demanda, não se inicia um novo prazo prescricional. A perpetuação da lide, no sentido de não correr a prescrição da ação enquanto essa se processa, é uma consequência necessária do conceito e fundamento jurídicos da prescrição, e, portanto, independentemente de preceito expresso, ela existe, como parte integrante da teoria prescricional. Os que discutem e lhe negam existência em nosso direito positivo olvidam os princípios basilares do instituto da prescrição e estudam o direito, em um terreno movediço, fora dos alicerces fundamentais em que se assenta a sua construção doutrinária.”³⁴³.

343 CÂMARA LEAL. Antonio Luís da. *Da prescrição e da decadência*, cit., p. 210.

Quadra, ainda, consignar que também descabe qualquer aproximação desarticulada entre o esboço da prescrição no direito tributário e a prescrição no direito penal, com o fito de suscitar fundamentação jurídica à prescrição intercorrente, porque uma é completamente diferente da outra.

Em direito penal, segundo DAMÁSIO E. DE JESUS, prescrição é “a perda do poder-dever de punir do Estado pelo não exercício da pretensão punitiva ou da pretensão executória durante certo tempo”³⁴⁴. Vê-se, portanto, que no direito penal a prescrição incide durante o processo, pois não é a perda do direito de ação, mas do poder-dever de o Estado aplicar a pena em razão da demora no decurso do processo, enquanto, no direito tributário, a prescrição só é possível quando de seu sucesso antes do processo.

9.6.6 Direito ao débito do Fisco no caso de pagamento de crédito prescrito

A doutrina entende que o pagamento de crédito tributário após o prazo decadencial faz surgir o direito de repetição do indébito, pois, como a decadência extingue o direito, o Fisco não detém titularidade jurídica para reter essa quantia paga extemporaneamente. Diversamente, se o contribuinte extingue crédito tributário prescrito, não tem direito a pleitear a restituição do montante pago, pois a prescrição extingue a ação, mas não o direito, que remanesce em estado latente. Em síntese, em caso de pagamento de dívida objeto da decadência, cabe o direito de restituição; em caso de pagamento de dívida prescrita, não cabe direito de restituição.

O direito positivo tributário superou essa questão, com a redação do Art. 156 V do CTN, segundo a qual “extinguem o crédito tributário” a prescrição e decadência.

Operando-se a decadência, fica extinto o direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento ou por ato do contribuinte. E, se ainda assim for constituído por ato de autoridade ou do contribuinte, aplica-se a *regra da decadência do direito de crédito do Fisco*, que determina a extinção do crédito tributário constituído intempestivamente.

Operando-se a prescrição, fica extinto o direito de ação de o Fisco cobrar o crédito tributário. E se, ainda assim, o contribuinte

344 JESUS, Damásio E. de. *Prescrição penal*. São Paulo, Saraiva, 1997, p. 17.

espontaneamente pagar esse crédito prescrito, aplica-se a *regra da prescrição do direito do Fisco ao crédito*, que determina que a ocorrência da prescrição extingue o crédito tributário.

Em suma, o pagamento de crédito tributário decaído ou prescrito, em razão das aludidas normas que cuidam da extinção do crédito tributário, faz surgir para o contribuinte o direito ao débito do Fisco.

9.6.7 Prescrição da execução fiscal em relação ao sócio responsável

HERBERT HART³⁴⁵, analisando a definitividade e a infalibilidade das decisões dos tribunais superiores, faz uma instigante analogia com os jogos em que, num primeiro momento, não há a figura do juiz, que, quando instituído, funcionará como *marcador oficial* dos pontos e cujas diretivas serão definitivas. Explica que nesse tipo de sistema passa a ocorrer um novo tipo de interação entre os actantes do jogo, que deixam de opinar sobre a pontuação ou sobre as regras do jogo, porque as determinações do *marcador* são indisputáveis e definitivas. E continua:

Neste sentido, é verdade que, para fins do jogo, “o resultado é aquilo que o marcador diz que é”. Mas é importante ver que a regra da pontuação continua a ser o que era antes e é dever do marcador aplicá-la o melhor que puder. A afirmação “O resultado é aquilo que o marcador diz que é” seria falsa se tivesse o significado de que não havia regra para pontuar, salvo a que o marcador escolhesse discricionariamente aplicar. Podia fazer de facto um jogo com tal regra e poder-se-ia encontrar algum divertimento ao jogá-lo, se a discricionariedade do marcador fosse exercida com alguma regularidade; mas seria um jogo diferente. Podemos chamar a tal jogo o jogo da “discricionariedade do marcador”.

Não é diferente dessa situação o que ocorre nos julgados do STJ (“marcador oficial”) com relação às regras de prescrição da execução fiscal em relação ao sócio responsável.

345 HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*, cit., p. 155-6

Há reiterada jurisprudência do STJ entendendo que o redirecionamento da execução fiscal, requerendo a citação de um dos sócios coobrigados, após decorridos cinco anos desde a ordem de citação da pessoa jurídica, autoriza a declaração da ocorrência da prescrição. Diante desses casos, o STJ firma a posição de que o Art. 40 da Lei nº. 6.830/80 é inaplicável, posto que diz respeito ao devedor, não ao responsável.

As duas ementas abaixo transcritas retratam bem o entendimento do STJ³⁴⁶ nessa matéria:

Tributário. Prescrição. Redirecionamento da execução fiscal. Prazo. A ordem de citação da pessoa jurídica interrompe a prescrição em relação ao sócio quando se lhe imputa a responsabilidade solidária pelo débito (CTN, art. 125, III); o redirecionamento da execução fiscal, nesse caso, deve se dar no prazo de cinco anos, inaplicável o art. 40 da Lei 6.830, de 1980, que diz respeito ao devedor, não ao responsável. Recurso especial conhecido e provido. (STJ, 2ª Turma, REsp 142397-97/SP, rel. Min. Ari Pargendler, j. 16.09.1997, DJU 06.10.1997, P. 49.955).

Tributário. Prescrição. Sócio. Art. 125, III, CTN. 1. De acordo com o art. 125, III, do CTN, em combinação com o Art. 8., Parágrafo 2º, da Lei n. 6.830, de 1980, a ordem de Citação da pessoa jurídica interrompe a prescrição em relação ao sócio responsável tributário pelo débito fiscal. 2. Fenômeno integrativo de responsabilidade tributária que não pode deixar de ser reconhecido pelo instituto da prescrição, sob pena de se considerar não prescrito o débito para a pessoa Jurídica e prescrito para o sócio responsável. Ilogicidade não homenageada pela ciência jurídica. 3. Recurso provido.

346 No mesmo sentido: REsp 138847/RS, REsp 139930/MG, AERESP 45636/SP, REsp 142397/SP, REsp 45636/SP, REsp 34461/SP, REsp 3096/RS.

(STJ, 1ª Turma, REsp 146629-97/RS, rel. Min. José Delgado, j.09.12.1997, DJU 16.03.1998, p. 30).

A relação jurídica processual em face do sócio decorre do processo de execução original, iniciado com o respectivo exercício do direito de ação, no momento da propositura da demanda, e no bojo do qual o despacho que ordenou a citação reconheceu o *termo consumativo da prescrição* que até então corria. Entendemos, portanto, que após o exercício da ação que instaurou o processo, descabe falar-se em prescrição.

Os Arts. 156, V do CTN, que cuida da extinção do crédito tributário em decorrência da prescrição, e 174 do CTN, que trata da extinção do direito de ação, não têm o condão de extinguir processo executivo, conforme vimos nos itens anteriores, nem tampouco podem servir de fundamento jurídico para impedir a citação do sócio responsável e a consequente formação da relação jurídica subsidiária. Não há fundamento jurídico que justifique esse impedimento, pois a ação foi exercida, não havendo mais, portanto, que se falar em prescrição³⁴⁷.

Além disso, descabe a dissensão sobre a aplicabilidade do prazo prescricional ao devedor ou ao responsável: a nosso ver, em relação a nenhum dos dois cabe excogitar de prazo prescricional, pois a prescrição dirige-se ao credor: a prescrição extingue o direito de ação que se estabelece entre sujeito-credor e Estado-Juiz. O devedor e os sócios encontram-se em relação de direito material com o sujeito-credor, relação esta que não é objeto da prescrição.

Sendo assim, pressupondo-se que conste da certidão da dívida ativa o nome do devedor e dos corresponsáveis *ex vi* do Art.

347 Referimo-nos aqui à argumentação desenvolvida em despacho, transcrito no relatório do Min. JOSÉ DELGADO, relativo à ementa do STJ acima citada: “TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. FALTA DE CITAÇÃO DO SÓCIO-GERENTE. PRESCRIÇÃO. A citação do sócio-gerente após cinco (5) anos do lançamento do débito fiscal, ainda que a empresa tenha sido citada, não tem o condão de interromper a prescrição prevista no art. 156, inc. V, conjugado com o art. 174, ambos do Código Tributário Nacional Dívida prescrita é inexigível, Recurso improvido.(fl.93.).

202, I do CTN³⁴⁸, dívida esta que regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez e tem efeito de prova pré-constituída, conforme dicção do Art. 204 do CTN, não há como admitir que, exercida a ação, alegue-se ainda prescrição.

No direito tributário, onde a matéria da prescrição é colocada de forma expressa e objetiva, afigura-se renitente absurdo aceitar a prescrição como modalidade extintiva do processo executivo, pretendendo implementar “a paz entre os litigantes” ou “estabilizar a relação jurídica entre as partes interessadas, afastando o conflito”. Aliás, nessa matéria, a alusão à impossibilidade de aderir à “corrente que defende ação imprescritível”³⁴⁹ denota mais uma vez a confusão entre *ação* e *processo*, conforme apontamos em item anterior, fato que parece fomentar essa vitanda ideia de que a prescrição deve extinguir o processo: a prescrição em direito tributário não tem esse fim e consuma-se no exercício do direito de ação.

Conforme ensina ANTÔNIO LUÍS DA CÂMARA LEAL: “Seria uma aberração da lei, se ela permitisse a prescrição da ação, como fundamento na inércia de seu titular, quando essa ação se acha em movimento e, por ela, o titular se põe e conserva em atividade”³⁵⁰.

Como reza o Art. 262 do CPC, “O processo civil começa por iniciativa da parte, mas se desenvolve por impulso oficial”. O impulso ao processo é responsabilidade do Estado-Juiz, não do credor, ainda que o autor seja o Estado-administração. A prestação jurisdicional é dever do Estado-Juiz. A *não ação* (inação) no processo

348 TEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal*, cit., p.24. Cf. HUMBERTO TEODORO JÚNIOR: “Sendo a execução fiscal regulada pela Lei n. 6.830 puro procedimento executivo, continua a meu ver, inadmissível, em feito da espécie, pretender a Fazenda o acerto de responsabilidades de terceiros ou coobrigados que não figuraram no processo administrativo e contra quem não se formou o título executivo, que é a Certidão da Dívida Ativa”.

349 Cf. voto do Min. JOSÉ DELGADO: “O fenômeno da prescrição em nosso direito segue a tendência contemporânea de que através do decurso do tempo aliado à inércia da parte interessada, quer pessoa jurídica, quer pessoa privada, *estabilizar a relação jurídica entre as partes, afastando o conflito*. Firme nessa construção doutrinária e jurisprudencial, inspirada na missão do direito *estabelecer a paz entre os litigantes, não consigo me filiar a corrente que defende ação imprescritível*.” REsp nº 146629, Voto, p. 3 (destacamos).

350 CÂMARA LEAL. Antonio Luís da. *Da prescrição e da decadência*, cit., p. 210.

é outra ação irrelevante para a prescrição, é outra conduta, não é *direito de ação*³⁵¹, por isso não pode e não deve ser objeto da prescrição.

É certo que a autoridade e a definitividade das decisões do STJ são inquestionáveis. Contudo, como ensina HERBERT HART³⁵²: “*O resultado é que o marcador diz que é*” não é uma regra de marcação: é uma regra que atribui autoridade e definitividade à aplicação por ele em casos concretos da regra de pontuação”. Assim, remanesce o seguinte problema, como diz o legendário regente da Cadeira de Jurisprudência da Universidade de Oxford:

o fato de as decisões oficiais em descompasso com a regra de pontuação serem aceitas, não significa que o jogo de críquete ou de beisebol já não esteja a jogar-se; por outro lado, se estas distorções forem frequentes ou se o *marcador* repudiar a regra de pontuação positivada, há que chegar um ponto em que, ou os jogadores não aceitam já as determinações destoantes do marcador ou, se o fazem, o jogo vem a alterar-se; já não é críquete ou beisebol que se joga, mas “discrecionalidade do marcador”³⁵³.

Desse modo, segundo as premissas deste trabalho, a partir do direito positivo, entendemos que não corre prescrição no processo de execução, não havendo, portanto, qualquer restrição dessa natureza que impeça o redirecionamento da execução fiscal em relação à pessoa do sócio.

9.6.8 Execução fiscal dos créditos constituídos pelo contribuinte

A Lei nº. 6.374, de 1º de março de 1989, do Estado de São Paulo, que dispõe sobre ICMS, estabelece no seu Art. 57 que “o im-

351 CONRADO, Paulo. *Introdução à teoria geral do processo*, cit., p.70. Sobre a confusão provocada pelo vocábulo “ação”, ver o estudo de PAULO CONRADO.

352 HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*, cit., p. 156-9.

353 Tradução livre do original: *The concept of law*, Oxford university Press, 1961.

posto a recolher, declarado em guia de informação, é exigível independentemente da lavratura do auto de infração ou de notificação” e o Art. 62 acrescenta que “o imposto devido, declarado e não pago, deve ser inscrito na Dívida Ativa, após 30 (trinta) dias contados do vencimento”.

Conforme Art. 150 do CTN, remanesce o crédito tributário constituído pelo próprio contribuinte, que apura o *quantum* devido sem qualquer interferência do Fisco (ICMS, IR, IPI, PIS, Finsocial etc.), mas não realiza o pagamento. É a entrega da declaração que perfaz juridicamente a constituição do crédito formalizado pelo contribuinte, operando a intersubjetividade exigida pelo direito para introduzir no ordenamento jurídico essa norma jurídica individual e concreta³⁵⁴.

Nesse caso, conforme vimos em capítulo anterior, aplica-se a *regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte*, cuja hipótese supõe o fluxo de cinco anos, contados da data da entrega do documento de formalização do crédito ao Fisco (DCTF, GIA etc.), sem pagamento antecipado, *ex vi* dos Arts. 150 e 174 do CTN, e cujo conseqüente cuida da extinção do direito de ação do Fisco cobrar judicialmente o crédito tributário, com base na imediata inscrição da dívida ativa a partir da entrega desse documento.

Há diversas manifestações na doutrina, acoimando esse dispositivo como sendo inconstitucional. Alega-se, basicamente, que:

354 MENDONCA DANIEL, *Interpretación e aplicación del derecho*, Barcelona: Centro de estudios constitucionales, 1996, p.18. Como diz DANIEL MENDONCA, a comunicação não se produz até que o receptor tenha decifrado a mensagem. Por isso, é imperativo, no processo interpretativo do direito, investigar não só a capacidade codificadora do legislador, mas, também, a capacidade decodificadora do cidadão e as dificuldades que o destinatário universal dos mandamentos jurídicos pode enfrentar. Com efeito, os problemas do receptor, na interpretação da lei, situam-se em dois planos cronológica e espacialmente diversos: o primeiro está no ato enunciativo da mensagem, empreendido pelo legislador no momento da produção normativa; o segundo instala-se no produto desse ato, que é o próprio enunciado legal, em decorrência de certos defeitos inerentes ao código linguístico.

(i) o Fisco não pode atribuir às declarações do contribuinte a natureza de confissão³⁵⁵, (ii) a inscrição da dívida ativa é ato de controle de legalidade que pressupõe o lançamento³⁵⁶, (iii) a ausência de notificação ao contribuinte fere o princípio do contraditório³⁵⁷ e da igualdade entre o contribuinte que declarou e não pagou em relação ao contribuinte que não pagou e nem sequer declarou³⁵⁸.

Não podemos aceitar essas quatro alegações de LÚCIA VALLE FIGUEIREDO e ALBERTO XAVIER como razões de inconstitucionalidade da Lei nº. 6.374/89, pelas razões que expomos agora. O ato formalizador do contribuinte não tem qualidade de confissão, mas de constituição do crédito, posto que decorre da consecução dos deveres instrumentais exigidos em lei, que se encontram a cargo do contribuinte. A inscrição da dívida ativa é ato de controle de legalidade que pressupõe, seja o lançamento, seja o ato de formalização do particular, formas determinadas pelo direito para constituição do crédito.

O princípio do contraditório só se aplica diante da efetiva divergência com relação aos fatos, circunstância que não se dá no caso em tela, posto que o contribuinte declara e o Fisco concorda com o crédito constituído, promovendo a aludida inscrição na dívida ativa. Exigir o contraditório independentemente de qualquer divergência torna o contraditório, como o disse PAULO CONRADO³⁵⁹, um “sem-sentido, dando azo a uma invisível inversão de valores, na medida em que se transforma o indigitado princípio (do contraditório) em uma técnica de índole puramente formal”. Fosse assim o

355 XAVIER, Alberto Pinheiro. *A execução fiscal nos tributos de lançamento por homologação*. Revista dialética de direito tributário. São Paulo: Dialética, 1997 (3) 25: 7-13., p. 10.

356 FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *A inscrição da dívida ativa como ato de controle do lançamento*. Revista Dialética de direito tributário, 1998, (3) 36: 83-7., p. 85.

357 FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *A inscrição da dívida ativa como ato de controle do lançamento*, cit., p. 87.

358 XAVIER, Alberto Pinheiro. *A execução fiscal nos tributos de lançamento por homologação*, cit., p. 13; FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *A inscrição da dívida ativa como ato de controle do lançamento*, cit., p. 85.

359 CONRADO, Paulo. *O problema do contraditório nos casos de lançamento por homologação*. Revista Dialética de direito tributário, 2000, (5) 114-7., p. 116.

pagamento imediatamente feito após o lançamento, também feriria o princípio do contraditório, posto que o contribuinte simplesmente concordou com o crédito estipulado pelo Fisco.

Com relação ao princípio da igualdade, notamos que tanto o contribuinte que declarou e não pagou, quanto o contribuinte que não pagou e nem sequer declarou, tiveram em princípio a oportunidade de declarar e de pagar. Não receberam o mesmo tratamento porque tiveram condutas diferentes diante das mesmas regras impostas pelo Fisco. Embora não tenha cumprido com o dever de pagar, o primeiro cumpriu com o dever de declarar; por isso, apesar de não ser notificado (abrindo mão do direito ao contraditório), pagará tributo e multa apenas pelo não pagamento. O segundo não cumpriu nem com o dever de declarar nem com o dever de pagar; por isso, será notificado e pagará, além do tributo e da multa pelo não pagamento, multa adicional pela falta de declaração.

Ora, se o próprio contribuinte é que se coloca nesta ou naquela situação, como alegar desigualdade entre condutas que se encontram na esfera do agir do contribuinte? Declarar e não pagar, submetendo-se à inscrição da dívida ativa ou, simplesmente, não declarar e nem pagar, aguardando o ulterior lançamento e auto de infração, são opções do contribuinte perante a lei.

9.7 Quadro sinóptico da prescrição do direito do Fisco

Regras de prescrição do direito do Fisco

Item	1. Constituição do crédito pelo contribuinte	2. Constituição do crédito via lançamento (Art. 142)	3. Suspensão da exigibilidade antes do prazo de pagamento (Art. 151)	4. Reinício de prazo = interrupção (Art. 174 § único)	Regra aplicável	Fundamento legal
951	S	N	N	N	Regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte	Art. 174, 150 §§ 1º e 4º
952	S	N	S	N	Regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade	Art. 174 e 150 e 151
953	N	S	N	N	Regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento	Art. 174 e 142 e 145
954	N	S	S	N	Regra da prescrição do direito do Fisco	Art. 174 e 151

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Item	1. Constituição do crédito pelo contribuinte	2. Constituição do crédito via lançamento (Art. 142)	3. Suspensão da exigibilidade antes do prazo de pagamento (Art. 151)	4. Reinício de prazo = interrupção (Art. 174 § único)	Regra aplicável	Fundamento legal
					com lançamento e com suspensão da exigibilidade	
955	X	X	X	S	Regra da reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco	Art. 174, parágrafo único
956	X	X	X	X	Regra da prescrição do direito do Fisco ao crédito	Art. 156, V

CAPÍTULO

10 Decadência e prescrição do direito do contribuinte

10.1 Decadência e prescrição como formas extintivas do direito do contribuinte

Utilizaremos a expressão *decadência do direito do contribuinte* (Item 4.3), para a extinção do direito de pleitear o débito do Fisco pela via administrativa, e *prescrição do direito do contribuinte*, para a extinção do direito de cobrar o débito do Fisco pela via judicial. As normas gerais e abstratas que regem a decadência e a prescrição do direito do contribuinte produzem regras individuais e concretas que veiculam, em seu antecedente, o fato concreto do decurso do tempo qualificado pela omissão do contribuinte e, em seu consequente, a extinção, respectivamente, do direito de pleitear administrativamente o débito e do direito à ação judicial de cobrança do débito do Fisco.

Convém salientar que as normas gerais e abstratas da decadência e a prescrição do direito do contribuinte são construídas, basicamente, a partir dos mesmos dispositivos do CTN, coisa que pode parecer estranha ao intérprete mais apegado ao plano da literalidade. Ocorre que o plano da literalidade não está em correspondência biunívoca com o plano das normas jurídicas, como se fosse possível ligar por um fio uma norma a um artigo e vice-versa³⁶⁰.

10.2 A data da extinção do crédito tributário

A data da extinção do crédito tributário, *ex vi* do Art. 168, I do CTN, para os tributos sujeitos a lançamento e a ato de formalização do contribuinte, é a data efetiva do pagamento, que haverá de

360 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p.105. A “interpretação literal”, em rigor, anota PAULO DE BARROS CARVALHO, sequer pode ser tratada como método de interpretação, pois aprisiona o exegeta no significado básico dos signos.

funcionar como *dies a quo* dos prazos de decadência e de prescrição do direito do contribuinte.

A partir do início da década de 90, como veremos em item subsequente, no caso dos tributos sujeitos a ato de formalização do contribuinte, o *dies a quo* foi alterado para a data da homologação expressa ou tácita do pagamento, em função da reinterpretação das expressões *extinção do crédito tributário* (Art. 168, I do CTN) e *pagamento antecipado* (Art. 150, § 1º).

De acordo com essa nova interpretação, o *pagamento antecipado* passou a ser visto pelo STJ como um dever de pagar futuro que a legislação tributária antecipou e, conseqüentemente, neste caso, a *extinção do crédito tributário* passou a operar-se com a homologação.

Em verdade, sabemos que *pagamento antecipado* não corresponde a pagamento provisório à espera de seus efeitos extintivos, mas de pagamento que ocorre *antes* do prévio exame da autoridade administrativa³⁶¹. Em suma, o pagamento é antecipado porque efetuado pelo contribuinte antes do lançamento, conforme determina a lei.

Por essa razão, sendo o pagamento antecipado ou não, consideraremos para a construção das regras de decadência e prescrição do direito do contribuinte que o *dies a quo* determinado pela extinção do crédito ocorre na data do pagamento, independentemente de homologação ulterior.

361 AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*, cit., p.342. Neste sentido, escreve LUCIANO AMARO: “Fala-se, ainda, do dever de *antecipar* o pagamento. Ora, “antecipar” seria pagar antes do momento em que o pagamento seria devido. Mas o pagamento, no caso, é devido na data que a lei determinar, e, portanto, não é ‘antecipado’ (salvo se o devedor quiser quitá-lo antes da data). O legislador, obviamente, tinha na cabeça o preconceito do efeito constitutivo do lançamento; por isso, averbou ‘antecipação’ do pagamento, pois achou que este estivesse sendo feito *antes de o crédito ter sido constituído*. Na prática, o ‘dever de antecipar o pagamento’ significa que o sujeito passivo tem o encargo de valorar os fatos à vista da norma aplicável, determinar a matéria tributável, identificar-se como sujeito passivo, calcular o montante do tributo e pagá-lo, sem que qualquer autoridade precise tomar qualquer providência”.

10.3 Critérios para composição das regras da decadência e prescrição do direito do contribuinte

Considerando norma jurídica, não como o artigo ou dispositivo expresso no plano da literalidade, mas como aquela estrutura condicional, construída no plano das significações do direito, que vincula uma hipótese normativa a uma consequência, verificamos que há várias hipóteses normativas para decadência e para prescrição do direito do contribuinte, cada qual advinda de uma norma geral e abstrata específica. Neste capítulo, a partir do direito tributário positivo, cuidaremos de construir essas regras, identificando as hipóteses e os consequentes normativos que, imbricados, orientam a extinção do direito do contribuinte.

Para compor essas regras, identificamos dois critérios baseados no direito positivo: (i) ocorrência ou não ocorrência de desfazimento da decisão anterior que tenha motivado o pagamento e (ii) ocorrência ou não ocorrência de decisão administrativa que denegue a restituição.

10.3.1 Primeiro critério: ocorrência ou não ocorrência de desfazimento de decisão anterior que tenha motivado o pagamento

A ocorrência ou não ocorrência de desfazimento de decisão anterior que tenha motivado o pagamento (Art. 165, III e 168, II do CTN) refere-se à circunstância em que o contribuinte, antes de efetuar o pagamento, questiona o crédito tributário e obtém decisão condenatória judicial ou administrativa, determinando que efetue o pagamento; realiza, então, o pagamento, mas ocorre posteriormente o desfazimento da decisão, por reforma, anulação, revogação ou rescisão³⁶².

362 MACHADO, Hugo Brito. *Curso de direito tributário*, cit., p.138. A respeito do Art. 165, III do CTN, leciona HUGO DE BRITO MACHADO: “Já a terceira hipótese diz respeito aos casos em que o sujeito passivo pagou em face de decisão condenatória. Questionou e perdeu. Diante da decisão que o condenou ao pagamento, pagou. Mas continuou questionando e finalmente conseguiu o desfazimento daquela decisão. O CTN refere-se a reforma, anulação, revogação e rescisão de decisão condenatória. Para efeitos práticos não importa a distinção entre esses diversos modos de desfazimento da decisão, pois conduzem todos ao mesmo resultado que é o de ensejarem a restituição do indébito. Não

O motivo alegado pelo contribuinte pode ser o mesmo da alegação anterior, a qual motivou a decisão condenatória, mas podem ser outros, também chamados supervenientes, como por exemplo: a ulterior edição de lei interpretativa favorável ao contribuinte³⁶³, a declaração de invalidade ou ineficácia de negócio jurídico, a declaração judicial de inconstitucionalidade da lei tributária e a remissão por equidade.

Mas, advirta-se, a simples ocorrência do motivo, seja ele qual for, não é condição suficiente para a aplicação deste critério, fazendo-se sempre necessário o ulterior ato de desfazimento da decisão³⁶⁴.

10.3.2 Segundo critério: ocorrência ou não ocorrência de decisão administrativa que denegar a restituição

A *ocorrência ou não ocorrência de decisão administrativa que denegar a restituição* (Art. 169 do CTN) refere-se à circunstância em que o contribuinte efetua o pagamento, depois requer o adimplemento do débito do Fisco pela via administrativa e obtém decisão desfavorável ao seu pedido.

10.4 Duas regras que regulam a decadência do direito do contribuinte

Para obter as duas regras que regulam a decadência do direito do contribuinte, importa apenas a ocorrência ou não do primeiro critério.

custa, porém, esclarecer o sentido de cada uma dessas expressões. Há *reforma* quando o desfazimento se dá por decisão de órgão superior, com exame de mérito; *anulação*, quando apenas por vício formal; *revogação*, quando o próprio órgão prolator da decisão modifica, em face de recurso que admita retratação; e finalmente, há *rescisão* quando a decisão já havia transitado em julgado e é desfeita mediante ação rescisória”.

363 FORTES DE CERQUEIRA, MARCELO PAULO. *Repetição do indébito tributário no sistema brasileiro*, cit., , p. 325.

364 O fato da publicação do acórdão relativo à ação direta de inconstitucionalidade da lei tributária, caracterizando o pagamento do tributo como indevido, sozinho, não tem o condão de configurar este critério, posto que segundo esse dispositivo essa medida só produzira o efeito enquanto motivo superveniente da reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Assim, há duas regras gerais e abstratas que disciplinam a decadência do direito do contribuinte: (i) a regra geral da decadência do direito do contribuinte e (ii) a regra da decadência do direito do contribuinte com desfazimento da decisão.

Nos itens subsequentes individualizaremos essas duas regras gerais e abstratas, identificando as respectivas hipóteses e consequências normativas.

10.4.1 Regra geral da decadência do direito do contribuinte

Esta regra apresenta em sua hipótese a *não ocorrência* de desfazimento de decisão anterior que tenha motivado o pagamento e o fluxo de cinco anos qualificados pela conduta omissiva do contribuinte, contados da data da extinção do crédito tributário pelo efetivo ato de pagamento do contribuinte.

O consequente normativo desta regra extingue o direito de o contribuinte pleitear na via administrativa a satisfação de seu direito ao débito do Fisco. Note-se que essa norma extintiva ainda não é suficiente para extinguir o próprio *débito do Fisco*.

10.4.2 Regra da decadência do direito do contribuinte com desfazimento da decisão

Esta regra apresenta em sua hipótese a *ocorrência* de desfazimento, no curso do prazo da regra de decadência anterior, de decisão anterior que tenha motivado o pagamento e o fluxo de cinco anos qualificados pela conduta omissiva do contribuinte, contados da data da reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória judicial ou administrativa que determinou o pagamento³⁶⁵.

O consequente normativo dessa regra extingue o direito de o contribuinte pleitear, na via administrativa, a satisfação de seu direito ao débito do Fisco.

Note-se que o desfazimento da decisão anterior há de ocorrer antes do termo final do prazo de decadência, estipulado pela *regra geral da decadência do direito do contribuinte*.

365 A funcionalidade desta regra de decadência por suas características assemelha-se muito à regra da decadência do direito do Fisco, que construímos a partir do Art. 173, II do CTN (v. Item 8.2.5).

10.5 Três regras de prescrição do direito do contribuinte

Para obter as três regras que disciplinam a prescrição do direito do contribuinte, combinamos os dois aludidos critérios e, dessa combinação, resultaram as seguintes regras de prescrição do direito do contribuinte: (i) regra geral da prescrição do direito do contribuinte, (ii) regra da prescrição do direito do contribuinte com desfazimento da decisão e (iii) regra da prescrição do direito do contribuinte com denegação da restituição.

Nos itens subsequentes, individualizaremos cada uma dessas três regras gerais e abstratas de prescrição, identificando as respectivas hipóteses e consequências normativas.

10.5.1 Regra geral da prescrição do direito do contribuinte

Esta regra supõe a seguinte combinação dos critérios: *não ocorrência* de desfazimento da decisão anterior ao pagamento e *não ocorrência* de decisão administrativa que denegue a restituição, além do fluxo de cinco anos qualificados pela conduta omissiva do contribuinte, contados da data da extinção do crédito tributário.

O conseqüente normativo desta regra extingue o direito de ação de o contribuinte pleitear na via judicial a realização de seu direito ao débito do Fisco.

O prazo prescricional desta regra coincide com o prazo decadencial da *regra geral da decadência do direito do contribuinte*, de maneira que, se não ocorrer fato impeditivo do curso específico de um desses prazos, ao final do lapso de cinco anos contados da extinção do crédito, as duas regras são aplicáveis³⁶⁶, operando-se simultaneamente a decadência e a prescrição do direito do contribuinte.

10.5.2 Regra da prescrição do direito do contribuinte com denegação da restituição

Esta regra supõe a *ocorrência* de decisão administrativa que denegue a restituição e o fluxo de dois anos qualificados pela omissão do contribuinte, contados da *data da decisão administrativa que*

366 FORTES DE CERQUEIRA, MARCELO PAULO. *Repetição do indébito tributário no sistema brasileiro*, cit., , p. 320.

denegou a restituição ex vi do Art. 169 do CTN, desde que o dies ad quem desta regra seja coincidente ou posterior ao dies ad quem da regra geral da prescrição do direito do contribuinte.

O consequente normativo desta regra prescreve a extinção do direito de ação de o contribuinte pleitear na via judicial a realização de seu direito ao débito do Fisco.

Note-se que a aplicação desta regra garante o acesso à via judicial, sem prejuízo da via administrativa. O Art. 169, portanto, há que ser encarado como benéfico ao contribuinte, na medida em que pode estender o curso do exercício do direito de ação por mais um período de até dois anos.

10.5.3 Regra da prescrição do direito do contribuinte com desfazimento da decisão

Esta regra supõe a *ocorrência* de desfazimento da decisão ao pagamento e o fluxo de cinco anos qualificados pela omissão do contribuinte, contados da *data da reforma, anulação, revogação ou rescisão* da decisão condenatória judicial ou administrativa, que determinou o pagamento *ex vi* dos Arts. 165, III e 168, II e do CTN.

O consequente normativo desta regra prescreve a extinção do direito de ação de o contribuinte pleitear na via judicial a realização de seu direito ao débito do Fisco.

Note-se que o desfazimento da decisão anterior há de ocorrer antes do termo final do prazo de decadência estipulado pela *regra geral da prescrição do direito do contribuinte*.

O prazo prescricional desta regra coincide com o prazo decadencial da *regra da decadência do direito do contribuinte com desfazimento da decisão*, de maneira que, se não ocorrer fato impeditivo do curso específico de um desses prazos, ao final do lapso de cinco anos contados da extinção do crédito, as duas regras são aplicáveis, operando-se simultaneamente a decadência e a prescrição do direito do contribuinte.

10.6 Outros casos pertinentes à prescrição e à decadência do direito do contribuinte

Selecionamos, neste tópico, alguns casos controvertidos com relação à decadência e à prescrição do direito do contribuinte,

para os quais propomos soluções baseadas nas cinco regras acima descritas. São estes os casos: (i) suspensão e interrupção dos prazos de decadência e de prescrição do direito do contribuinte, (ii) a interrupção prevista no Parágrafo único do Art. 169 do CTN, (iii) a tese dos dez anos do direito de o contribuinte efetuar a restituição do indébito tributário e (iv) a hipótese de ADIN.

10.6.1 Suspensão e interrupção dos prazos de decadência e de prescrição do direito do contribuinte

Os fatos extintivos caracterizam-se pela conduta omissiva do sujeito titular do direito e pelo curso do tempo, podendo a suspensão recair sobre um ou outro desses aspectos. Falaremos em *suspensão fática*, quando houver impedimento do exercício do direito³⁶⁷ ou exercício efetivo desse direito³⁶⁸, que desqualifiquem como omissiva a conduta do titular do direito, e em *suspensão legal*, quando a descontinuação do prazo for determinada expressamente por lei, independentemente de haver qualquer circunstância efetiva que impeça o exercício do direito³⁶⁹.

Assim, a composição desses prazos de decadência e prescrição haverá sempre de respeitar a *suspensão fática*, ou seja, não corre prazo decadencial ou prescricional sem que se qualifique como omissiva a conduta do titular do direito.

Diversamente da suspensão fática, que é intrínseca às hipóteses das regras de decadência e prescrição, as hipóteses de *suspensão legal* e *interrupção* exigem expressa previsão legal.

Por isso, não há coincidência das hipóteses de interrupção e suspensão legal das *regras de decadência ou prescrição do direito do Fisco* com as das *regras de decadência e prescrição do direito*

367 Exemplo: a suspensão do prazo decadencial em razão da liminar que impede a prática do ato administrativo de lançamento.

368 Exemplo: durante o período de tempo em que se discute administrativamente ou judicialmente o débito do Fisco, ficam suspensos, respectivamente, os prazos de decadência e de prescrição.

369 Exemplo: a suspensão do prazo de prescrição por 180 dias por ocasião da inscrição da dívida ativa.

*do contribuinte*³⁷⁰. Trata-se de regras totalmente diversas, com fins e objetivos díspares: as primeiras cuidam da constituição e cobrança de obrigações tributárias; as seguintes, da constituição e cobrança de débitos do Fisco. Além disso, uma e outra percorrem processos de positivação absolutamente diversos, fato que impossibilita ao aplicador do direito utilizar as previsões de interrupção e suspensão legal destinadas às *regras de decadência ou prescrição do direito do Fisco*, para compor e informar as *regras de decadência e prescrição do direito do contribuinte*, e vice-versa.

Qual seria para o contribuinte o correspondente da suspensão do prazo por 180 dias no caso de inscrição da dívida ativa, que está previsto legalmente para o direito do Fisco? Seria impossível fixar qualquer suspensão porque o contribuinte não inscreve dívida ativa, nem realiza qualquer outro ato que seja equivalente a este.

Imagine-se, ainda, o que poderia ocorrer se o agente público aplicasse para o Fisco a interrupção prevista no Art. 165, III do CTN, que dilata o prazo para o contribuinte exercer o direito ao indébito. Diante do desfazimento de decisão condenatória desfavorável ao Fisco, seria reaberto o prazo de prescrição de cinco anos para que o Fisco cobrasse, novamente, o crédito pela via executiva. Isto é, claro, se a igualdade pretendida valesse para ambos os lados, o que evidentemente é necessário, caso se pretenda instaurar realmente a igualdade!³⁷¹

370 MIRANDA, Pontes De. *Tratado de direito privado*, cit., p.126. Cf. PONTES DE MIRANDA: “As regras jurídicas sobre prescrição hão de ser interpretadas estritamente, repelindo-se a própria interpretação analógica”. (...) “Os casos de não correr, de suspensão e de interrupção da prescrição são taxativos”.

371 Assim, se como pretende o STJ: “Em face do princípio da igualdade das partes, no processo (isonomia processual), idêntico tratamento deve ser dispensado ao contribuinte nas ações em que postula a repetição do indébito”. Também, em face dos mesmo princípio, idêntico tratamento deve ser dispensado ao Fisco nas ações que postula o crédito tributário! O que causaria, isto sim, uma grande desvantagem para o contribuinte. (STJ, REsp 82553-95/DF, rel. Min. Demócrito Reinaldo, 1ª Turma, j. 29.04.1996, DJU 03.06.1996, p. 19.214).

10.6.2 A interrupção prevista no parágrafo único do Art. 169 do CTN

Dois aspectos relativos ao Art. 169 do CTN são combatidos pela doutrina: primeiro, o prazo mais exíguo de dois anos; segundo, a interrupção prevista no parágrafo único desse dispositivo que recomeça seu curso pela metade, a partir da “intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada”.

Quanto ao primeiro aspecto, parece haver uma má interpretação dos efeitos desse prazo de dois anos. A partir da extinção do crédito tributário, contam-se cinco anos para a formação do fato jurídico extintivo da *regra geral da prescrição do direito do contribuinte*. Suponhamos que o contribuinte, quatro anos e onze meses depois de ter feito o pagamento, obtenha uma decisão denegatória de pedido de restituição administrativa, conseguindo com isso mais dois anos de prazo, perfazendo um total de 6 anos e onze meses para o exercício de seu direito. Portanto, essa regra é a garantia de que o contribuinte pode esperar a decisão administrativa de seu pleito, posto que, se denegada, restará aberta a via judicial. Nos casos em que o contribuinte ficaria teoricamente prejudicado, porque os dois anos teriam o *dies ad quem* anterior ao *dies ad quem* do prazo de cinco anos, o problema se resolve adotando-se como termo final a data mais favorável ao contribuinte, ou seja, o *dies ad quem* do prazo de cinco anos.

Quanto ao segundo aspecto, afóra a atecnia no uso do termo *intimação*³⁷² no lugar de *citação*, como apontou HUGO DE BRITO MACHADO³⁷³, a redução do prazo pela metade não deve causar espécie, nem cabe interpretá-la, como faz MANOEL ÁLVARES, como “prescrição intercorrente, somente reconhecida se o autor for responsável pela injustificada paralisação do processo”³⁷⁴.

Reiteramos que de *prescrição intercorrente* não se trata porque não corre prescrição durante o processo. Aliás, este é o fundamento do Art. 173 do Código Civil:

372 ALCIDES JORGE COSTA entende que se trata de efetivo ato de intimação com o fito específico de interromper a prescrição, Notas taquigráficas de palestra proferida no *Curso do IBET/IBDT*.

373 MACHADO, Hugo Brito. *Curso de direito tributário*, cit., p. 141.

374 *Código tributário nacional*, p. 635.

A prescrição interrompida recomeça a correr da data do ato que a interrompeu, ou do último ato do processo que a interromper.

Disse muito bem ANTÔNIO LUÍS DA CÂMARA LEAL, interpretando esse dispositivo que: “O ato interruptivo é, em regra, momentâneo, isto é, realizada a interrupção, a prescrição recomeça um novo curso imediatamente. *Mas, se a interrupção se faz por meio de um processo judicial ela dura tanto tempo quanto o processo interruptivo, de modo que o novo curso prescricional só se inicia na data do último ato do processo*” (destacamos). E trazendo à colação JOÃO MENDES JÚNIOR, para explicar que o processo não é um só ato, mas uma sequência de atos que seguem para diante até chegar ao seu último termo, volta à carga, afirmando peremptoriamente: “se a interrupção se der em virtude de demanda judicial, o novo prazo só correrá da data do último ato do processo. Não vemos razão para dúvidas sobre qual seja o último ato do processo”³⁷⁵.

É certo que o intuito de encurtar o prazo da prescrição foi beneficiar o Estado para não eternizar o direito de ação que ressurge, como novo prazo, a cada interrupção. Ocorre que a ideia de interromper o prazo presente no parágrafo único do Art. 169 do CTN, e que adveio do Art. 9º do Decreto 20.910/32, considera a ideia suso exposta de que não corre prazo de prescrição durante o processo. Sendo assim, realizada a aludida interrupção, o prazo pela metade só começa a correr após o termo do processo, desde que não haja julgamento do mérito. Trata-se, em verdade, de dispositivo que, prevendo a possibilidade da coisa julgada formal, garante ao contribuinte prazo superveniente para proposição da demanda. Em suma, a citação do representante judicial do Fisco demarca o *dies ad quem da regra geral da prescrição do direito do contribuinte*, enquanto o *dies a quo* desse novo prazo pela metade tem seu início, conforme a lição de CÂMARA LEAL, a partir do último ato desse processo.

375 CÂMARA LEAL. Antonio Luís da. *Da prescrição e da decadência*, cit., p. 208.

10.6.3 A tese dos dez anos do direito de o contribuinte pleitear a restituição do débito do Fisco

Tudo começou com o reconhecimento da inconstitucionalidade do Art. 10, primeira parte, do Decreto-lei nº. 2.288/86, que instituiu o controvertido empréstimo compulsório sobre consumo de combustíveis. Ante o enorme fluxo de ações propostas em meados dos anos noventa pleiteando a restituição do gravame – flagrantemente inconstitucional – depois de consumado o prazo para proposição dessas ações – i.é, cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário *ex vi* do Art. 168, I, do CTN –, encontrou-se o Poder Judiciário na contingência de fazer justiça. E foi assim que se iniciou a novel proposta exegética desse dispositivo, de modo favorável à ampliação do prazo para o exercício do “direito à repetição do indébito”, liderada por HUGO DE BRITO MACHADO, então juiz do TRF da 5ª região.

Nessa interpretação, o termo inicial do prazo deixou de ser o “pagamento antecipado” e passou a ser o momento da homologação tácita ou expressa desse pagamento, sob a alegação de que a extinção do crédito só se realiza com a ulterior homologação do pagamento, *ex vi* do art. 156, VII do CTN. Firmou-se, assim, a denominada tese dos dez anos de decadência do “direito de o sujeito passivo repetir o indébito tributário”, conforme o seguinte acórdão do STJ:

RECURSO ESPECIAL Nº. 42.720-5/RS (94/0039612-0)
RELATOR: MIN. HUMBERTO GOMES DE BARROS
EMENTA:

TRIBUTÁRIO – EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO – CONSUMO DE COMBUSTÍVEL – DECADÊNCIA – PRESCRIÇÃO – INOCORRÊNCIA.

- O tributo arrecadado a título de empréstimo compulsório sobre o consumo de combustíveis é daqueles sujeitos a lançamento por homologação. Em não havendo tal homologação, faz-se impossível cogitar em extinção do crédito tributário.

- A falta de homologação, a decadência do direito de repetir o indébito tributário somente ocorre, decorridos

cinco anos, desde a ocorrência do fato gerador, acrescidos de outros cinco anos, contados do termo final do prazo deferido ao Fisco, para apuração do tributo devido. Embargos de divergência em recurso especial nº. 42.720-5/RS (94/0039612-0) – DJU 17/04/1995.

Essa proposta dilatadora do prazo do direito do contribuinte pleitear o débito do Fisco outorgou uma nova interpretação aos Arts. 168, I; 150, §§ 1º e 4º, e 156, VII do CTN:

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

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

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus parágrafos 1º e 4º

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

I – nas hipóteses do inciso I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário

Assim, entendeu-se que a *extinção do crédito tributário*, prevista no Art. 168, I do CTN, está condicionada à homologação

expressa ou tácita do pagamento, conforme Art. 156, VII do CTN, e não ao próprio pagamento, que é considerado como mera antecipação, *ex vi* do Art. 150, § 1º do CTN. Como, normalmente, a extinção do crédito tributário se realiza com a homologação tácita, que sucede cinco anos após o fato jurídico tributário *ex vi* do Art. 150, § 4º do CTN, passou-se a contar cinco anos da data do fato gerador para se configurar a extinção do crédito, e mais outros cinco anos da data da extinção, perfazendo o prazo total de 10 anos.

Não podemos aceitar esta tese, primeiro, porque *pagamento antecipado* não significa pagamento provisório à espera de seus efeitos, mas pagamento efetivo, realizado *antes* e independentemente de ato de lançamento.

Segundo, porque se interpretou o “sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento” de forma equivocada. Mesmo desconsiderando a crítica de ALCIDES JORGE COSTA³⁷⁶, para quem “não faz sentido (...), ao cuidar do lançamento por homologação, pôr condição onde inexistente *negócio jurídico*”, pois “condição é modalidade de negócio jurídico e, portanto, inaplicável ao ato jurídico material” do pagamento, não se pode aceitar *condição resolutiva* como se fosse necessariamente uma condição suspensiva que retarda o efeito do pagamento para a data da homologação³⁷⁷.

A condição resolutiva não impede a plena eficácia do pagamento e, portanto, não descaracteriza a extinção do crédito no átimo do pagamento. Assim sendo, enquanto a homologação não se realiza, vigora com plena eficácia o pagamento³⁷⁸, a partir do qual podem exercer-se os direitos advindos desse ato, mas dentro dos prazos prescricionais.

376 COSTA, Alcides Jorge. *Da extinção das obrigações tributárias*, cit., p. 95; NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. *Curso de direito tributário brasileiro*, cit., p.699. Também é esta a argumentação de SACHA CALMON NAVARRO COELHO.

377 AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*, cit., p.344. LUCIANO AMARO aponta a impropriedade técnica de o CTN dirigir a *homologação* como condição resolutiva: “Ora, os sinais aí estão trocados. Ou se deveria prever, como condição resolutória, a negativa de homologação (de tal sorte que, implementada essa negativa, a extinção restaria resolvida) ou teria de definir-se, como condição *suspensiva*, a homologação (no sentido de que a extinção ficaria suspensa até o implemento da homologação).

378 Nesse sentido, Min. DEMÓCRITO REINALDO, ao relatar os Embargos de divergência em REsp nº 48.113-7/PR, averbrou: “O lançamento, no caso,

Se o fundamento jurídico da tese dos dez anos é que a extinção do crédito tributário pressupõe a homologação, o direito de pleitear o débito do Fisco só surgiria ao final do prazo de homologação tácita, de modo que o contribuinte ficaria impedido de pleitear a restituição antes do prazo de cinco anos para homologação, tendo que aguardar a extinção do crédito pela homologação.

Portanto, a *data da extinção do crédito tributário*, no caso dos tributos sujeitos ao Art. 150 do CTN, deve ser a data efetiva em que o contribuinte recolhe o valor a título de tributo aos cofres públicos e haverá de funcionar, *a priori*, como *dies a quo* dos prazos de decadência e de prescrição do direito do contribuinte. Em suma, o contribuinte goza de cinco anos para pleitear o débito do Fisco, e não dez.

10.7 A tese do início do prazo de prescrição com o trânsito em julgado da ADIN

O STJ têm defendido³⁷⁹, com supedâneo nos julgados do então juiz do TRF da 5ª Região, HUGO DE BRITO MACHADO

constitui mero ato declaratório de situação preexistente, pré-constituída. E a homologação ficta (ou expressa) como instrumento declaratório, tem efeito retrooperante, ou, em outras palavras: tem efeitos *ex tunc*, alcança o ato do pagamento, declarando a sua eficácia, no momento em que a realizou.”. Também julgou, assim, SÉRGIO NOJIRI: “Verifica-se, pois, que a extinção do crédito tributário se opera no momento do efetivo recolhimento do tributo, ainda que este tenha sido exigido ilegalmente, Neste sentido, o direito de pleitear a restituição está sujeito ao prazo de cinco anos (art. 168, CTN), a contar da data da extinção do crédito tributário, que é o da data do pagamento indevido. Contudo, por estar esse pagamento sob condição resolutória, seus efeitos se darão somente a partir do lançamento tributário (que no caso em apreço é ficto), nos termos do art. 150, § 4º (...). A meu ver, e este é o ponto crucial da questão, os efeitos deste lançamento ficto operam-se *ex tunc*. A homologação apenas reconhece o pagamento havido, declarando, *com efeitos retroativos*, a extinção do crédito tributário. Portanto, o prazo de restituição é de 5 anos, a contar do efetivo pagamento espontâneo do tributo indevido ou a maior”, (Sentença, Autos nº 96.0902460-2, Sorocaba, 2ª Vara da Justiça Federal, p. 9).

379 Por exemplo, o voto do Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, no REsp nº 48.113-7-PR, DJU 29.05.95, p. 3.

(AC nº. 44.403-PE) e na doutrina de RICARDO LOBO TORRES³⁸⁰, que o reconhecimento da ADIN pelo STF tem o condão de reabrir o prazo de prescrição para o contribuinte:

Embargos de Divergência em Recurso Especial nº. 43.995-5/RS

Relator: Min. Cesar Asfor Rocha

EMENTA: Tributário – Empréstimo Compulsório sobre a aquisição de combustíveis – Decreto-Lei nº. 2.288/86 – Restituição – Decadência – Prescrição – Inocorrência.

Consoante entendimento fixado pela egrégia Primeira Seção, sendo o empréstimo compulsório sobre a aquisição de combustíveis sujeito a lançamento por homologação, à falta deste, o prazo decadencial só começa a fluir após o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados de mais cinco anos, contados estes da homologação tácita do lançamento. Por sua vez, o prazo prescricional tem como termo inicial a data da declaração de inconstitucionalidade da Lei em que se fundamentou o gravame.”

Erige-se, assim, a data da publicação do acórdão da ADIN como *dies a quo* de novo prazo prescricional (e decadencial), invalidando todos os efeitos advindos da aplicação da lei julgada inconstitucional aos casos concretos anteriores a esse *dies a quo*, como se aquela lei tivesse nascido morta, como se “toda lei, adversa à Constituição, é absolutamente nula; não simplesmente anulável.”³⁸¹. Mas sabemos que a conhecida ideia de ALFREDO BUZAID decorre da concepção de que o direito funciona independentemente de ato de aplicação humana, o que não é absolutamente verdade: a lei é constitucional até que um ato de aplicação de agente competente diga que é inconstitucional.

380 TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição de tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983. p. 169. “Na declaração de inconstitucionalidade da lei a decadência ocorre depois de cinco anos da data do trânsito em julgado da decisão do STF proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado que suspendeu a lei com base em decisão proferida *incidenter tantum* pelo STF”.

381 BUZAID, Alfredo. *Da ação direta de inconstitucionalidade no direito brasileiro*, São Paulo: Saraiva, 1958, p. 128.

10.7.1 Os limites do controle de constitucionalidade

A máquina do tempo instalada no interior do direito não permite que seu operador navegue para o passado que quiser, o passado do direito é repleto de cavidades obstruídas pelo fluir do tempo, que se tornam inacessíveis pelo próprio direito. Quando tomado como fato jurídico, o tempo cristaliza a trajetória de positivação no presente e consolida juridicamente o passado.

No direito tributário, a segurança jurídica garante a consolidação do passado impondo ao Legislativo, que produz as leis, o limite da *irretroatividade da lei*; ao Executivo, que produz atos administrativos, o limite da *decadência* e ao Judiciário, que produz sentenças e acórdãos, o limite da *prescrição*. A segurança jurídica, portanto, promove a legalidade, garantindo o passado da lei, sem deixar de assumir a trajetória da lei no presente e os seus efeitos, ainda que no futuro essa lei deixe de ser lei.

Como ensina GERALDO ATALIBA³⁸², os efeitos garantidos pela segurança jurídica são a coisa julgada não sujeita a recurso

382 “Como expressão da segurança jurídica, o princípio da legalidade, inscrito no § 2º, com todo o risco a amplo conteúdo que peculiariza, no contexto de nossas instituições. Mas, também, o princípio assegurado da estabilidade das relações jurídicas – consagrado no § 3º – que garante, até mesmo contra a obra do legislador, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. *República e constituição*, p. 154.

ou ação rescisória³⁸³; o direito adquirido³⁸⁴ e o ato jurídico perfeito³⁸⁵. Assim também entende RICARDO LOBO TORRES, quando diz que: “a invalidade da lei declarada genericamente opera de imediato, anulando no presente os efeitos dos atos praticados no passado, salvo com relação à coisa julgada, ao ato jurídico perfeito,

383 MARINS, JAMES. *Ação rescisória em matéria tributária diante da decisão sobre constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal*. Artigo inédito. p. 9. Sobre a propositura de ação rescisória extemporânea v. JAMES MARINS: “Não cremos, ademais, que possam os outros critérios declinados pela doutrina infirmar o que estamos sustentando. Ao contrário, pensamos que a solução adotada robustece o sistema e os princípios invocados pela autorizada doutrina acima citada. Veja-se, por exemplo, a hipótese do escoamento do prazo decadencial de 2 anos para a propositura da ação rescisória (contado a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva) nos casos em que o controle concentrado somente venha a ser exercido após ultrapassado este lapso temporal. Naturalmente terá caducado o direito de a parte lançar mão do juízo rescisório e nem por isso há afronta a qualquer princípio, seja da isonomia, ou do devido processo legal. Esta é uma insuplantável vicissitude do sistema que prestigia a segurança jurídica através da evitação da perpetuação das lides. Assiste, contudo, ao contribuinte ou ao Fisco, o direito de tempestivamente interpor todos os recursos à disposição no sistema (*due process of law*), evitando o trânsito em julgado até que a questão constitucional reste definitivamente cristalizada, seja pelo advento de decisão individual definitiva no STF, seja através de decisão com efeitos *erga omnes* em ADIn ou ADC, seja ainda por obra de suspensão pelo Senado Federal. A isonomia, insista-se no mesmo compasso, resta igualmente prestigiada, pois somente receberão soluções diferentes os contribuintes que se encontrem em desigualdade de posições jurídicas”.

384 DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*, cit., Cf. MARIA HELENA DINIZ, direito adquirido “é o que já se incorporou definitivamente ao patrimônio e à personalidade de seu titular, de modo que nem a lei nem um fato posterior pode alterar tal situação jurídica, pois há direito concreto, ou seja, subjetivo, e não direito potencial ou abstrato. Consiste, portanto, na possibilidade de se extrair efeitos de um ato contrário aos previstos pela lei atualmente vigente, ou seja, é aquele que continua a gozar dos efeitos de uma norma pretérita mesmo depois de já ter sido ela revogada”.

385 DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*, cit., Cf. MARIA HELENA DINIZ, ato jurídico perfeito: “É o consumado segundo a norma vigente ao tempo em que se efetuou, produzindo seus efeitos jurídicos, uma vez que o direito gerado foi exercido. A segurança do ato jurídico perfeito é um modo de garantir o direito adquirido pela proteção que se concede ao seu elemento gerador, pois, se a novel norma considerasse como inexistente ato já consumado sob o amparo da precedente, o direito adquirido, fundado em lei, dela decorrente desapareceria por falta de fundamento”.

ao direito adquirido ou, o que é a mesma coisa, opera *ex tunc* relativamente a certos atos como, por exemplo, a sentença penal; no campo tributário, especificamente, isso significa que a declaração de inconstitucionalidade não atingirá a coisa julgada, o lançamento definitivo, os créditos prescritos (...)”³⁸⁶.

Por isso, o controle da legalidade não é absoluto, exige o respeito do presente em que a lei foi vigente³⁸⁷. Daí surgem os prazos judiciais garantindo a coisa julgada, e a decadência e a prescrição cristalizando o ato jurídico perfeito e o direito adquirido. Romper o dique do passado com inexorável sede de justiça e de legalidade pode gerar novas injustiças, pois as pistas do passado são parcial ou completamente encobertas pelo tempo (no caso dos empréstimos compulsórios sobre combustíveis, as provas já se foram) e o agente aplicador do direito, sedento de justiça, pode acabar ferindo a própria constitucionalidade: o Supremo, julgando a lei passada, pode determinar não só que a “lei inconstitucional” é inconstitucional, mas também que a “lei inconstitucional” é constitucional e, o que é pior, pode também decretar que a “lei constitucional” é inconstitucional.

A finalidade do STF é retirar a norma em desconformidade com o direito, mas ninguém pode impedi-lo de, por exemplo, declarar como inconstitucional norma que a comunidade jurídica entenda ser constitucional e vice-versa, *e.g.*: o STF poderia determinar em

386 TORRES, Ricardo Lobo. *A declaração de inconstitucionalidade e a restituição de tributos*. Revista Dialética de direito tributário. 1996, (1) 8: 99-110., p. 99. Entende o Titular da UERJ que, também, “as situações que denotem vantagem econômica para o contribuinte” não são atingidas pela declaração de inconstitucionalidade, circunstância que a nosso ver somente é aceitável na medida em que essas situações receberem os efeitos da coisa julgada, do ato jurídico perfeito e do direito adquirido.

387 A lei é lei porque o legislador diz que é lei, o ato administrativo é ato administrativo porque a autoridade administrativa diz que é ato administrativo, a sentença é sentença porque o juiz diz que é sentença. O direito institui constituintes, legisladores, agentes públicos e juizes para serem os sujeitos enunciantes do direito, os sujeitos competentes para produzir e alterar as normas jurídicas que o compõem. A validade do veículo introdutor é estabelecida pelo próprio direito mediante a articulação linguística de atos de aplicação baseados em regras de produção normativa. Independentemente da possibilidade de virem a ser questionados no plano dos fatos (a lei não foi votada) ou no plano das normas (ausência de previsão constitucional para produção da lei), esses veículos introdutores ganham força normativa com o ato que os constituiu.

ação direta que a Lei nº. 3.071, de 01 de janeiro de 1916, o Código Civil, é inconstitucional!

Acórdão em ADIN que declare a inconstitucionalidade de lei *ex tunc*³⁸⁸ retira a lei do sistema jurídico no presente, impedindo que produza efeitos no futuro, mas não pode atingir os efeitos produzidos no passado, garantidos pela coisa julgada, pelo direito adquirido e pelo ato jurídico perfeito, e consolidados pela decadência e pela prescrição³⁸⁹.

10.7.2 Os limites da imprescritibilidade da ADIN

Como a ADIN é imprescritível³⁹⁰, todas as ações que tiverem por objeto direitos subjetivos decorrentes de lei cuja constitucionalidade ainda não foi apreciada, ficariam sujeitas à reabertura do prazo de prescrição, por tempo indefinido. Assim, disseminaria-se a imprescritibilidade no direito, tornando os direitos subjetivos instáveis até que a constitucionalidade da lei seja objeto de controle pelo STF. Ocorre que, se a decadência e a prescrição perdessem o seu

388 A Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, dispondo sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação direta de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, trouxe novas perspectivas para essa questão ao proclamar em seu Art. 27 que “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”.

389 Entendemos que o direito adquirido decorre do ato jurídico perfeito. Ambos, entretanto, sujeitam-se à alteração enquanto houver a possibilidade de controle da legalidade, restando consolidados somente após o fluxo dos prazos de decadência e de prescrição. Em suma, a decadência e a prescrição consolidam o direito adquirido e o ato jurídico perfeito.

390 CLÈVE, Clèmerson Merlin. *A fiscalização abstrata da constitucionalidade no direito brasileiro*, cit., p.250. Cf. CLÈMERSON MERLIN CLÈVE: “a inconstitucionalidade decorre de vício, em princípio insanável e, ademais, imune à prescrição. No mesmo sentido, v. súmula 360 do Supremo Tribunal Federal. Segundo o Min. CELSO DE MELLO: “O ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade não está sujeito à observância de qualquer prazo de natureza prescricional ou de caráter decadencial, eis que atos inconstitucionais jamais de convalidam pelo mero decurso do tempo”, (AdinMca 1247-PA, j. 17.08.1995, DJU 08.09.1995).

efeito operante diante do controle direto de constitucionalidade, então todos os direitos subjetivos tornar-se-iam imprescritíveis.

A decadência e a prescrição rompem o processo de positividade do direito, determinando a imutabilidade dos direitos subjetivos protegidos pelos seus efeitos, estabilizando as relações jurídicas, independentemente de ulterior controle de constitucionalidade da lei

10.7.3 A impossibilidade da ADIN reabrir o prazo da prescrição

O acórdão em ADIN que declarar a inconstitucionalidade da lei tributária serve de fundamento para configurar juridicamente o conceito de pagamento indevido³⁹¹, proporcionando a repetição do débito do Fisco somente se pleiteada tempestivamente em face dos prazos de decadência e prescrição: a decisão em controle direto não tem o efeito de reabrir os prazos de decadência e prescrição³⁹².

Portanto, descabe justificar que, com o trânsito em julgado do acórdão do STF, a reabertura do prazo de prescrição se dá em razão do princípio da *actio nata*³⁹³. Trata-se de petição de princípio: significa sobrepor como premissa a conclusão que se pretende. O acórdão em ADIN não faz surgir novo direito de ação, serve tão-só como novo fundamento jurídico para exercer o direito de ação ainda não desconstituído pela ação do tempo no direito³⁹⁴.

391 MARQUES, Márcio Severo. *Prescrição e decadência em matéria tributária. Breves reflexões*. Encarte especial da Revista do TRF da 3a Região, RT, 2000 (1): 2-26. p. 26. Em instigante artigo sobre o tema, MÁRCIO SEVERO MARQUES defende nesses casos a aplicabilidade do Decreto nº 20.910/32, reabrindo os prazos de repetição do indébito a contar da data da decisão do STF em ADIN.

392 Na hipótese de rescisão da decisão condenatória *ex vi* do Art. 165 do CTN, teria o condão de reabrir esses prazos mediante a aplicação da *regra da prescrição do direito do contribuinte com desfazimento da decisão*, desde que não se tenha operado a realização da *regra geral da prescrição do direito do contribuinte*.

393 CÂMARA LEAL. Antonio Luís da. *Da prescrição e da decadência*, cit., p.11. Segundo ANTÔNIO LUÍS DA CÂMARA LEAL, *actio nata* significa “existência de uma ação exercitável”.

394 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, cit., p.251. Entendemos, com RICARDO LOBO TORRES, que “o procedimento de

Respeitados os limites do controle da constitucionalidade e da imprescritibilidade da ADIN, os prazos de prescrição do direito do contribuinte ao débito do Fisco permanecem regulados pelas três regras que construímos a partir dos dispositivos do CTN.

10.8 Quadro sinóptico da decadência e da prescrição do direito do contribuinte

Regras de decadência do direito do contribuinte:

Item	1. Desfazimento de decisão anterior que tenha motivado o pagamento	Regra aplicável	Fundamento legal
1041	N	Regra geral da decadência do direito do contribuinte	168, I do CTN
1042	S	Regra da decadência do direito do contribuinte com desfazimento da decisão	Art. 165, III e 168, II

Regras de prescrição do direito do contribuinte

Item	1. Desfazimento de decisão anterior que tenha motivado o pagamento (Art. 165, III e 168, II)	2. Decisão administrativa que denegou a restituição (art. 169)	Regra aplicável	Fundamento legal
1051	N	N	Regra geral da prescrição do direito do contribuinte	Art. 168, I do CTN
1052	N	S	Regra da prescrição do direito do contribuinte com denegação da restituição	Art. 169 do CTN
1053	S	X	Regra da prescrição do direito do contribuinte com desfazimento da decisão	165, III e 168, II do CTN

restituição não desfaz, ele mesmo, o anterior recolhimento, senão que necessita de um outro procedimento intermediário, de natureza instrumental”.

SEGUNDA PARTE

**INTERSECÇÃO ENTRE TEORIA E PRÁTICA:
DO FATO À NORMA, DO CONCEITO JURÍDICO
À REALIDADE**

CAPÍTULO

11 A LC 118: decadência do direito do contribuinte e desafios da legalidade

11.1. Desafios da interpretação III, “a missão final”: a tese dos 10 anos continua!?

Em 9 de fevereiro de 2005, foi editada a LC 118, dispondo sobre a interpretação do inciso I do art. 168 do Código Tributário Nacional: “**Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.**”

É de se notar que esse dispositivo não altera em nada a letra do Art. 168 do CTN, nem do Art. 150 § 1º: ocorre que na tentativa de produzir uma lei com conteúdo mínimo – maquiada, adequadamente, para fins interpretativos – o legislador descuidou-se no exame da tese originária dos 5+5, mantendo, apesar desta inovação legislativa, seus pressupostos originais de aplicação.

Assim, mesmo com a nova letra do Art. 3º da LC 118, segundo a qual a extinção do crédito tributário, para os efeitos do Art. 168, se dá no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do Art. 150 do CTN. Ainda assim, como não foi revogado o inciso VII do Art. 156 do CTN, este permanecendo em vigor, continua dispondo que a extinção do crédito, além do (i) “pagamento antecipado”, exige também (ii) “a homologação do lançamento nos termos do disposto no Art. 150 e seus §§ 1º e 4º”. E como a homologação só ocorre cinco anos após o fato gerador, como disciplina o Art. 150 § 4º, que também não foi revogado, podemos interpretar que a “extinção definitiva” continua pressupondo o pagamento antecipado e a homologação, i.é, 5 + 5: dez anos!

Ou seja, como a tese dos 5+5 centra-se na resignificação do termo “extinção do crédito”, utilizado expressamente nos Art. 168 e 165 do CTN, que são, simplesmente, reiterados na LC 118, e como não foi alterado o Art. 156, VII, nem o 150 § 4º, então é necessário concluir que o pagamento antecipado continua, como desde sempre *nesta tese*, extinguindo o crédito; mas a “extinção do crédito” continua, dependendo da homologação. Está mantida a tese dos 10 anos.

Neste sentido, pode-se concluir que o Art. 3º da LC 118, é, efetivamente, fiel a esta interpretação do CTN e inócuo como lei interpretativa, em nada inovando ou alterando o direito posto: a tese dos dez anos continua em vigor...

11.2. Desafios da interpretação II, “uma reflexão exemplar”: a escravidão continua!

Em 1991, em exercício semelhante, o Prof. Ricardo Guibourg propôs a um grupo de estudantes de direito um curioso exercício: analisar o artigo 15 da Constituição Nacional da República, mantido intacto desde sua promulgação em 1853, com o objetivo de construir uma interpretação plausível para a defesa do direito à possibilidade atual de se ter escravos na Argentina.

Art. 15. Na Nação Argentina não há escravos; os poucos que hoje existem ficam livres no ato da promulgação desta Constituição; e uma lei especial regradará as indenizações decorrentes desta declaração. Todo contrato de compra e venda de pessoas é um crime do qual serão responsáveis, não só os que o celebrarem, como também o escrivão ou funcionário que o autorizar. E os escravos que de qualquer modo adentrarem neste país ficarão livres pelo simples fato de pisarem no território da República Argentina.

Depois de dois dias, os alunos ofereceram a resposta: a parte descritiva do texto constitucional contém asserções de fato contraditórias (inicia afirmando que “não há escravos”, mas imediatamente em seguida reconhece que “ainda restam alguns”) e, portanto – sem valor jurídico algum – acerca da existência de escravos; a parte normativa do texto proíbe e qualifica como crime o envolvimento com a “compra e venda de pessoas”, mas não restringe o direito de tê-las em propriedade, tampouco de recebê-las na forma de doação ou herança.

Destarte, segundo a “interpretação sistemática” desse dispositivo, só os escravos estrangeiros restam automaticamente livres no momento em que pisam o território argentino. Quanto aos argentinos (e em especial aos nascidos depois de 1853), de acordo com esta proposta de interpretação, a escravidão não foi abolida, ou seja, a escravidão continua sendo permitida na Argentina!

11.3. Desafios da interpretação I, “o início do caos”: a origem da tese dos 10 anos

IR, IPI, ICMS, ISS, IPVA e demais contribuições e outros tributos, sujeitos ao lançamento por homologação, sempre tiveram suas leis discutidas e os respectivos indébitos reconhecidos em nome do princípio da legalidade, mas sempre sujeitos ao limite temporal desse controle da legalidade, balizado pela regra de prescrição do direito à repetição do indébito, cujo prazo desde a CF67 foi de 5 anos, contados do momento do pagamento indevido.

Assim foi recepcionada na CF/88, a regra do Art. 168 do CTN: “O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados: (...) I – nas hipóteses do inciso I (“pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável”) e II do art. 165, da data da *extinção do crédito tributário*”.

Sendo que, por quase trinta anos, doutrina e jurisprudência foram uníssonas no entendimento de que o *dies a quo* deste prazo é o momento do pagamento indevido, i.é, a data da extinção do crédito: a regra parecia tão clara que sequer se falava de interpretação (tampouco em “tese”), passavam-se 5 anos e, simplesmente, “ocorria” a prescrição do direito de repetir o indébito (por exemplo, no TIT, decadência e prescrição sequer precisavam de paradigmas, no recurso especial).

Tudo começou com o reconhecimento, pelo STF, da inconstitucionalidade do Art. 10, primeira parte, do Decreto-lei nº. 2.288/86, que instituiu o controvertido empréstimo compulsório sobre consumo de combustíveis, justamente, depois de esgotado o prazo para propositura da ação de repetição do indébito deste tributo – i.é, cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário *ex vi* do Art. 168, I, do CTN.

Deveras, o simples fato era que havia ocorrido a prescrição: bastava aplicar, então, a clara regra prevista no Art. 168 do CTN. É por isso que as regras de prescrição elegem o tempo em seus suportes fácticos. O tempo é um fator objetivo e indiscutível: todos tendem a concordar com os dias do calendário e com os ponteiros do relógio: assim, pela legalidade da prescrição, a tipicidade do tempo realiza a segurança jurídica em detrimento da própria legalidade do tributo.

Além disso, convenhamos, tratava-se de um tributo irrelevante, contingente e provisório: o empréstimo compulsório sobre combustíveis. Que, aliás, enquanto empréstimo, mesmo passado o prazo de ação para questionar o indébito tributário, ensejaria, simplesmente, a exigência do cumprimento de sua cláusula de restituição, tal qual prevista na lei instituidora: novamente, bastava aplicar a lei.

11.4. Ruptura da legalidade: a sede de fazer justiça!

Mas a sede de “justiça” foi maior. Assim, em nome da luta pela reparação da *ilegalidade* do empréstimo compulsório, corrompeu-se sistemicamente a legalidade da regra de prescrição, disciplinada na própria Constituição *ex vi* do Art. 146, III, “c”. A partir daí, os prazos de decadência e prescrição, que tem na segurança jurídica sua única razão de existir – servindo como técnicas de limitação do próprio princípio da legalidade – encontraram-se modificados por mera tese.

Assim, sem a devida lei complementar e mediante mera e contingente interpretação, alterou-se o prazo de prescrição de praticamente todos nossos tributos federais, estaduais e municipais. Tudo, decorrência de uma criativa e sedutora tese que clamava por “Justiça”. E o STJ fez sua justiça salomônica: tese de 10 para cá, tese de 10 para lá.

E todos nós ficamos no meio! Até hoje incertos do prazo, mas sempre certos que somos sempre nós, contribuintes, que pagamos a conta. Não lutamos contra gigantes abstratos, o Estado é um moinho concreto que se alimenta do nosso trabalho: é nosso dinheiro que entra; e bem ou mal, é nosso dinheiro que sai para prover o nu-

merário para as restituições de indébito pleiteadas. E se a carga tributária aumenta, é, também, porque alguém tem que pagar mais, para que outros, ou os mesmos, possam restituir mais.

Assim, corrompendo-se a legalidade em nome da legalidade, mas em absurdo desrespeito à segurança jurídica, o termo inicial do prazo deixou de ser o “pagamento antecipado”, e passou a ser o momento da homologação tácita ou expressa desse pagamento, sob a alegação de que a extinção do crédito só se realiza com a ulterior homologação do pagamento, *ex vi* do Art. 156, VII do CTN. Assim, firmou-se a denominada tese dos dez anos, conforme o seguinte acórdão do STJ:

Embargos de Divergência em Recurso Especial nº. 43.995-5/RS

Relator: Min. Cesar Asfor Rocha

EMENTA: Tributário – Empréstimo Compulsório sobre a aquisição de combustíveis – Decreto-Lei nº. 2.288/86 – Restituição – Decadência – Prescrição – Inocorrência.

Consoante entendimento fixado pela egrégia Primeira Seção, sendo o empréstimo compulsório sobre a aquisição de combustíveis sujeito a lançamento por homologação, à falta deste, o prazo decadencial só começa a fluir após o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados de mais cinco anos, contados estes da homologação tácita do lançamento. Por sua vez, o prazo prescricional tem como termo inicial a data da declaração de inconstitucionalidade da Lei em que se fundamentou o gravame.” (DJ: 24/04/1995)

11.5. Restaurando a legalidade: *dura lex, lex sed*

A efetivação do princípio da legalidade exige o respeito à sua tríplice dimensão: irretroatividade, reserva legal e tipicidade. A tese dos dez anos fere, num só golpe, estas três perspectivas: (i) corrompeu a *irretroatividade*, criando, projetando e introduzindo, no passado, novo critério legal de prescrição (como o efeito que agora se pretende com a LC 118, só que, aqui, mediante lei); (ii) desrespeitou, flagrantemente, a reserva legal, arrostando matéria de lei para a discricionariedade do Poder Judiciário, ignorando o princípio

da separação dos Poderes; e (iii) afrontou a tipicidade do Art. 168, fundamental nas regras de decadência e prescrição, sobrepondo à clareza objetiva do critério da regra posta, a incerta subjetividade de valores contingentes.

A legalidade se realiza no ato de aplicação, mas não muda. O artigo 168 sempre esteve lá, da mesma forma, e a LC 118 em nada o alterou. O prazo legal sempre foi, e continua sendo, de 5 anos a contar do pagamento antecipado: primeiro, porque *pagamento antecipado* não significa pagamento provisório à espera de seus efeitos, mas pagamento efetivo, realizado *antes* e independentemente de ato de lançamento; segundo, porque se interpretou o “sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento” de forma equivocada, como se fosse, necessariamente, uma condição suspensiva que desloca o efeito do pagamento para a data da homologação³⁹⁵.

Ocorre que o Art. 150 § 1º refere-se a “condição resolutiva” que, como tal, não impede a plena eficácia do pagamento antecipado, que equivale, assim, para todos os efeitos à *data da extinção do crédito tributário*, no caso dos tributos sujeitos ao Art. 150 do CTN. Desta forma, é a data efetiva em que o contribuinte recolhe o valor, a título de tributo, que haverá de funcionar como *dies a quo* do prazo de prescrição. Em suma, legalmente, o contribuinte sempre gozou de cinco anos para pleitear o débito do Fisco, e nunca dez.

11.6. Concluindo: legalidade e as decisões judiciais

HERBERT HART³⁹⁶, analisando a definitividade e a infalibilidade das decisões dos tribunais superiores, faz uma instigante analogia com os jogos em que, num primeiro momento, não há a figura do juiz, que, quando instituído, funcionará como *marcador oficial* dos pontos e cujas decisões serão definitivas. Explica que

395 AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*, cit., p.344. LUCIANO AMARO aponta a impropriedade técnica de o CTN dirigir a *homologação* como condição resolutiva: “Ora, os sinais aí estão trocados. Ou se deveria prever, como condição resolutória, a negativa de homologação (de tal sorte que, implementada essa negativa, a extinção restaria resolvida) ou teria de definir-se, como condição *suspensiva*, a homologação (no sentido de que a extinção ficaria suspensa até o implemento da homologação).

396 HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*, cit., p. 155-6

nesse tipo de sistema passa a ocorrer um novo tipo de interação entre os actantes do jogo, que deixam de opinar sobre a pontuação ou sobre as regras do jogo, porque as determinações do *marcador oficial* são indisputáveis e definitivas. E continua:

Não difere dessa situação os julgados do STJ (“marcador oficial”) com relação às regras do termo inicial do prazo de prescrição do direito ao indébito: é certo que a autoridade e a definitividade das decisões do STJ são inquestionáveis. Contudo, como ensina HERBERT HART³⁹⁷: “*O resultado é o que o marcador diz que é*” não é uma regra de marcação: é uma regra que atribui autoridade e definitividade à aplicação por ele em casos concretos da regra de pontuação”. Não é a legalidade: é o simples efeito concreto da coisa julgada.

Assim, remanesce o seguinte problema, como diz o legendário titular da Cadeira de Jurisprudência da Universidade de Oxford: “o fato de as decisões oficiais em descompasso com a regra de jogo serem aceitas, não significa que o jogo de críquete ou de beisebol já não esteja a jogar-se; por outro lado, se estas distorções forem frequentes ou se o *juiz* repudiar a regra do jogo positivada, há que chegar um ponto em que, ou os jogadores não aceitam mais as determinações destoantes do marcador ou, se o fazem, o jogo vem a alterar-se; já não é críquete ou beisebol que se joga, mas “o jogo do Juiz”³⁹⁸.

Enfim, a partir do direito e da aplicação efetiva da legalidade, continuamos entendendo, como, aliás, vimos defendendo desde 23 de maio de 2000, na primeira Edição deste livro, que nunca coube falar em prazo de 10 anos: nem antes, nem depois da tese dos 10 anos; nem antes, nem depois da LC 118.

Em suma, o prazo de prescrição no CTN e o direito continuam os mesmos: tudo não passou de um pesadelo e, agora, o dia está amanhecendo, há luz, e todos nós, acordados, podemos nos dar conta deste simples fato: os tribunais interpretam a lei, podendo até alterar sua eficácia legal, mas não alteram a lei.

397 HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*, cit., p. 156-9.

398 Tradução livre do original: *The concept of law*, Oxford university Press, 1961.

CAPÍTULO

12 Nova jurisprudência sobre a inconstitucionalidade da Lei 8212, Decadência, DCTF e formalização do direito ao crédito tributário

12.1. Entre o “mastro” da lei e o doce canto das sereias: a justiça!

A sedução da ideia de “justiça” pode ser um problema para o direito. Como relatou HOMERO, numa das histórias mais marcantes da Mitologia Grega, *habitavam uma ilha do Mediterrâneo, sedutoras sereias cujos cantos atraíam os navegantes de forma irresistível*. Ao aproximarem-se da ilha, seus barcos batiam nos recifes e naufragavam. As sereias, em seguida, devoravam suas vítimas. O herói Ulisses desenvolveu uma solução simples, porém eficaz: ordenou que sua tripulação tampasse os ouvidos com cera e amarrassem-no ao mastro, sem soltá-lo de forma alguma, ainda que ele gritasse e ordenasse o contrário. Sobreviveram. A ideia de Ulisses partiu do reconhecimento de sua própria fraqueza. Ele sabia que, no impulso do momento, subjugado ao apelo das paixões d’alma, qualquer decisão sua seria inócua. Sua racionalidade foi capaz de pesar isso antes, na balança das preferências valorativas: isso salvou sua vida, sua tripulação e seu barco de um destino fatal.

A ideia de justiça nos faz sentir maiores do que somos, mais dignos e, certamente, mais próximos dos deuses. Mas nunca é demais lembrar, com FERNANDO PESSOA³⁹⁹: “os deuses só são deuses porque não se pensam!”.

Também não podemos deixar de recordar nosso passado recente de luta pela reparação da “justiça”, em nome da ilegitimidade do empréstimo compulsório, que corrompeu sistemicamente as regras de decadência e prescrição: (i) primeiro, em nome da restauração material da *legalidade*, alterou-se a interpretação da regra de

399 Na poesia *Procura o teu destino*, de Ricardo Reis.

prescrição, disciplinada pelos artigos 165 e 168, do Código Tributário Nacional (“CTN”), com uma nova noção de “extinção do crédito”, propiciando a *tese dos dez anos*; (ii) depois, em nome da *igualdade*, o vocábulo “poderia” do artigo 173, I, do CTN, foi amoldado para “equilibrar a balança”, fazendo surgir a *tese dos cinco mais cinco* do direito de o Fisco lançar e, enfim, (iii) “embarcados” na própria “legalidade” da Lei Complementar nº118, de 9 de fevereiro de 2005 (“LC 118/05”), pretendeu-se propor uma estranha *reatividade*, contraposta a um inusitado critério de *proporcionalidade* aventado no Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), valorando novo *dies a quo* não expresso nesta lei complementar: o momento da propositura da ação. Tudo em nome de criativas e sedutoras teses que clamavam por “Justiça”. E o STJ fez sua justiça salomônica: tese de 10 anos para cá, tese de 10 anos para lá e um *dies a quo* inusitado no meio...

12.2. Problema-objeto de análise

Neste trabalho, analisaremos, em matéria de decadência e prescrição no direito tributário, o problema da relação entre as regras e os princípios na realização retórica da noção de justiça, demonstrando que, sem regras objetivas e claras não é possível garantir a ideia de vinculação dos atos administrativos de constituição do crédito tributário, tal qual prescreve o artigo 3º do CTN, que conforma e delinea o processo administrativo fiscal.

Aqui, advertimos que o poder discricionário goza, silenciosamente, no espaço da dúvida, da incerteza causada pela ausência de regra de solução, ou, muitas vezes, mesmo diante de regra expressa, vacila entre a solução normativa expressa e nossos valores e preferências pessoais. Sentimos a sensação de injustiça como um pecado. Será possível processo administrativo fiscal pautado por princípios e valores subjetivos de cada intérprete? A vinculação do ato de lançamento é compatível com ponderações subjetivas de princípios? Como garantir à função “igualdade”, a “razoabilidade” e a “justiça”, ante a contingência de cada caso concreto?

Para adentrar a estas questões, sem perigo de cair num “legalismo autista”, distante da prática e da realização integral do direito, a seguir, analisaremos dois novos e inusitados problemas práticos que afligem juízes, auditores fiscais e advogados, e que nos

desafiam, colocando-nos novamente diante do paradoxo entre a legalidade e a justiça: entre as “amarras do barco do direito” e o “se-dutor canto das sereias”.

12.2.1. O problema da liquidez e certeza dos débitos declarados em DCTF para efeito de execução fiscal

Esta questão diz respeito à inconsistência aritmética das Certidões de Dívida Ativa (“CDA”), comprometidas em razão da iliquidez e incerteza dos valores regularmente declarados pelos contribuintes em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (“DCTF”), mas não pagos porque fundados em processos que suspendiam a exigibilidade destes créditos, oriundos de divergências interpretativas geradas pela Lei nº. 9.718, de 27 de novembro de 1998 (“Lei 9.718/98”). Sob a “fumaça do bom direito”, essas divergências sustentaram várias medidas liminares concedidas em mandados de segurança, as quais permitiam a supressão do recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“CO-FINS”): (i) sobre a diferença da base de cálculo apurada em razão da discutível extensão do termo “receita bruta” e (ii) sobre a diferença de 1% entre a alíquota anterior (2%) e o aumento proposto pela Lei 9.718/98 (de 3%). Neste cenário, muitos contribuintes formalizaram, mês a mês, a somatória de ambas as diferenças em DCTF, nos campos apropriados, mas que, agora vencida a primeira e derrotada a segunda tese, apresentam *quantum debeatur* unificado, que demandam ato administrativo de lançamento para reconstituição de sua individual liquidez e certeza, dentro da nova ordem legal desenhada pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”).

Até aqui não há divergências: basta o Fisco cindir adequadamente tais créditos declarados em DCTF, de modo a prepará-los para o ato de inscrição em dívida ativa, seguido de ulterior proposição de ação de execução fiscal.

O problema está nos casos em que já se passaram os cinco anos do fato gerador, operando-se, assim, a decadência do direito de o Fisco cindir estes valores de maneira a torná-los líquidos e certos para elaboração da CDA. Diante disso: operada a decadência, como cindir esses valores unidos pela prática burocrática e separados por êxitos diversos, verificados no exercício do controle de constitucionalidade?

12.2.2. O problema dos efeitos do controle de constitucionalidade sobre o prazo decadencial previsto no artigo 45, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991 (“Lei 8.212/91”)

Esta questão, também instigante, diz respeito ao controle de constitucionalidade do artigo 45, da Lei 8.212/91, que assegura o direito de a “Seguridade Social apurar e constituir seus créditos” no prazo de dez anos, contados a partir do “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído”.

Por não se tratar de lei complementar, já defendi⁴⁰⁰ e continuo a defender que o dispositivo desta Lei afronta expressamente a Constituição da República, por apresentar-se incompatível com os requisitos constitucionais para a produção dessa categoria de normas jurídicas, devendo, destarte, ser submetido ao respectivo controle de constitucionalidade para cumprir o disposto no Texto Supremo. Enfim, entendemos que os prazos de decadência e prescrição das contribuições previdenciárias devem ser disciplinados pelo Código Tributário Nacional: ou seja, cinco anos, *ex vi* do artigo 173, I.

Contudo, a questão que se coloca, agora que esta tese ganha corpo no STJ e no STF, é saber se o controle de constitucionalidade deste dispositivo tem o condão de retroagir e desqualificar os créditos constituídos com fundamento neste dispositivo legal. Ou seja, no caso dos lançamentos realizados no limite do prazo de dez anos, pode-se pedir restituição dos cinco anos mais antigos, alegando-se a inconstitucionalidade do artigo 45, da Lei 8.212/91 e a prevalência do artigo 173, I, do CTN?

12. 3. Entre dois direitos: o direito das regras e o direito dos princípios

Regras e princípios – segundo ATIENZA E MANERO⁴⁰¹
– “não constituem entidades que pertençam a mundos separados,

400 *Decadência e prescrição no direito tributário*, São Paulo, São Paulo: Max Limonad, 2000, pp. 95-6.

401 ATIENZA, Manuel e MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos Atípicos*. Madrid: Editorial Trotta, 2000, p. 124. Tradução livre. Texto original:

são elementos de uma mesma realidade: o direito considerado em seu conjunto”. Os princípios expressam diretamente os valores incorporados ao sistema jurídico. As regras, em sua estrutura implicacional, são concreções derivadas do balanço entre os princípios aplicáveis à circunstâncias concretamente previstas em seu suposto normativo. O sentido da existência das regras são os princípios que lhes servem de justificação; por outro lado, os princípios não podem ser aplicados diretamente para solução de um caso, sem a intermediação de regras⁴⁰².

Há inter-relação entre regras e princípios: a vocação dos princípios é dar lugar às regras (legislativas e judiciais), mas as regras se justificam por sua adequação aos princípios⁴⁰³. A regra é uma especificação do princípio e, em razão disso, diversamente deste, prevê propriedades adicionais como condições de sua aplicação.

12.3.1. Relação entre princípios e regras: entendendo a “vinculação” do ato de lançamento

Os princípios justificam as regras⁴⁰⁴. Contudo, como princípios e regras são entidades proposicionais autônomas, ainda que inter-relacionadas, pode ocorrer de não serem coextensivas: o princípio pode ir além do previsto na formulação da regra, assim como a regra pode regular casos além da justificativa do princípio subjacente.

Esta relação, com duas variáveis proposicionais (“P” para “princípio” e “R” para “regra”), pode ser representada no diagrama de *vein* abaixo:

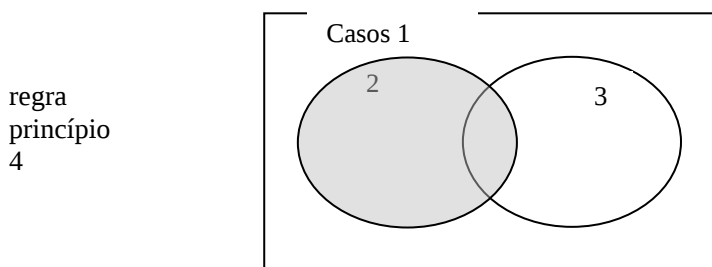
“Reglas y principios, de esta forma, no constituyen entidades que pertenezcan a mundos separados, sino elementos de una misma realidad: el Derecho considerado en su conjunto, o cada una de las instituciones que lo integran”.

402 Idem, *ibidem*.

403 Idem, p. 20.

404 Idem, *ibidem*.

Esquema-I:



Na seguinte tabela de casos abaixo, relacionamos as extensões logicamente possíveis entre “princípio” e “regra”, em que “-” representa a ideia de “Não” (afirma que o caso *não* se dá na extensão proposicional do “princípio” ou da “regra”) e “+” representa a ideia de “Sim” (afirmando que o caso ocorre na extensão proposicional do “princípio” ou da “regra”).

Tabela do esquema I:

Princípio	Regra	Casos possíveis (vide diagrama):
-	-	1. Caso irrelevante em que não há relação entre regra e princípio
-	+	2. Caso de aplicação da regra fora da justificação do princípio
+	-	3. Caso em que a aplicação do princípio não está prevista na regra
+	+	4. Caso irrelevante, pois há coextensão entre os conteúdos do princípio e da regra

Analisando este esquema, percebemos claramente como convivem estas duas entidades no Sistema do Direito e na argumentação jurídica. No direito há regras e há princípios. Princípios são valores que informam as regras e, não poucas vezes, tais valores tomam a forma de princípios expressamente previstos nos textos jurídicos. As regras existem para objetivar valores e estes, ao se cristalizarem em regras, embora empobrecem sua extensão, ganham clareza e objetividade em sua conotação⁴⁰⁵.

405 Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz e PEIXOTO, Daniel Monteiro. PIS e COFINS na importação, competência: entre regras e princípios. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 121, pp. 34 e seguintes, outubro/2005.

12.3.2. Levando as regras a sério: o sentido de “ato administrativo vinculado”

Ninguém que leu ou ouviu esquece os pitorescos exemplos de SICHES⁴⁰⁶ e WARAT, desafiando o sentido das regras nas primeiras e mais ingênuas versões do positivismo jurídico. No primeiro, um atônico guarda de estação de trem, ante a expressa regra “é proibido entrar com cães”, exposta na entrada do recinto ferroviário, fica desconcertado em aplicá-la ao pacato e tranquilo usuário que entra na estação, puxando pela cordinha seu urso de estimação de Siches, noutro, o felliniano imaginário de WARAT coloca-nos diante da surreal cena de uma excursão da Liga das Senhoras Católicas, que se deparam perante o desafio interpretativo da placa, advertindo: “é proibido o uso de biquíni”, posta numa idílica praia de nudismo.

Não por acaso, grande parte dos problemas práticos e, por conseguinte dogmáticos, do direito tributário, remetem-nos para as díades: moral/direito, lei/intenção do legislador (*voluntas legis* e *voluntas legislatoris*). A busca da justiça, além das regras, é clamada por nossa sensibilidade, por uma visão sistemática cósmica e olística de nossas intuições, que pretende ver mais que a lei (mesmo sem explicar, exatamente, de onde brotam tais intuições). Além disso, da própria lei tem-se um sentido *prima facie*, que se altera na medida em que outros princípios são ponderados no processo de produção

406 No caso do “urso de Siches”, fica claro o caráter subincludente da regra “é proibido entrar com cães na estação de trem”, voltada a garantir a segurança e o bem estar dos usuários do serviço ferroviário (justificação da regra). Neste, e em outros exemplos, é importante distinguir: (i) o absurdo (ii) do resultado da posição conceptual de regras sub e sobreincludentes. A intolerância do absurdo pretende contornar a situação mediante a outorga de competência para os juízes deixarem de lado a formulação normativa para aplicar sua *pretensa* justificação como regra, de modo contingente e não necessário. Além disso, a aplicação da alternativa absurda pode ser defendida: pode ser a opção (outra justificação) de determinado sistema jurídico preferir erros ocasionais à insegurança de decisões variáveis e contingentes baseadas numa mesma formulação. Os resultados absurdos, em consequência, são manifestações extremas e previsíveis da característica primordial da ideia de regra: a aceitação de certo número de resultados subótimos na área de sub ou sobreinclusão. A compulsão por evitar respostas errôneas nitidamente geradas por regras claramente aplicáveis é algo bem distinto dos casos nos quais não estamos seguros do que uma regra parece exigir.

de sentido do direito. DWORKIN adota um nome bem apropriado ao jurista senhor dessas faculdades extraordinárias: Hércules!

O fato é que todas as regras são produzidas em decorrência de determinadas justificações. Entretanto, em decorrência dos limites inerentes à linguagem, as regras são subótimas: nem sempre realizam a justiça. Nem poderiam, pois “justiça” é termo que padece de anemia semântica e, por isso mesmo, é muito útil para travestir, como “fundamentações jurídicas”, decisões arbitrárias e discricionárias.

Isto não passou despercebido pela poderosa intuição intelectual de OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO que, em sua doutrina, tal qual apontou DANIEL PEIXOTO⁴⁰⁷, demonstrou que a vinculação plena exigida pelo artigo 3º, do CTN, indica ausência de discricionariedade numa tríplice dimensão: (i) não há opção quanto à cobrança ou não do crédito; (ii) não há opção quanto ao procedimento e (iii) não há opção quanto ao conteúdo do crédito tributário, objeto da atividade administrativa.

Portanto, no regime jurídico dos atos vinculados, não há espaço para a dúvida. Se possibilidade de dúvida houver, já não se trata mais de ato administrativo vinculado: estaremos no espaço da discricionariedade.

12.3.3. Regras e suas virtudes silenciosas: segurança jurídica, igualdade e afastamento da discricionariedade

O recurso à “intenção originária” ou aos “princípios informadores” – como no modelo de DWORKIN⁴⁰⁸, por exemplo – não pode, com plausibilidade, ser considerado como uma necessidade linguística: a linguagem tem um significado independente do que quem a usa (ou formula) originariamente teve a pretensão de dar. Indagar o porquê, a questão da intenção originária do autor, em referência às regras da Bíblia, do Alcorão, do Talmud, não é questão de Teoria Normativa nem de Filosofia da Linguagem, mas de Teologia⁴⁰⁹: questão de fé... ou má-fé!

407 *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pp. 153 e 158-193.

408 *Law's Empire*. Boston: Harvard University Press, 1986, p. 53-76.

409 Admitir que diante da insuficiência da linguagem da lei, as intenções originárias do corpo legislativo tornam-se concludentes, é altamente discutível a

Sem desconsiderar a relevância dos princípios na argumentação jurídica, a obra de SCHAUER é um elogio às regras. O autor desenvolve sua teoria, demonstrando o quanto é pouco atrativo trabalhar com regras. Afinal, a tomada de decisões baseada em regras implica tolerar certo número de resultados indesejados, distintos dos que haveríamos de obter mediante a direta ou “correta” aplicação das justificações substantivas nas quais se apoiam.

Enfim, proclama que as regras têm o propósito de simplificar nossas vidas, ao operar de um modo que foi tão bem captado pela IBM, como seria por qualquer filósofo, quando proclamou em anúncio publicitário que seu objetivo consistia em construir “máquinas para trabalhar, a fim de que os homens possam pensar”⁴¹⁰. Também as regras desempenham essa função de simplificação das nossas vidas, eliminando problemas simples com sua automática aplicação, de maneira tal que os problemas complicados possam ser tratados com o detalhe e o cuidado que merecem. As regras possuem, pois, virtudes silenciosas, já que muitas vezes nos permitem fazer o que fazemos precisamente porque nos liberam de averiguar cada caso particularmente⁴¹¹. Além disso, são essenciais como ferramentas para a distribuição do poder e competência⁴¹²: o conceito de jurisdição funda-se na tomada de decisões baseada em regras, pois as regras, ao delimitarem a classe de fatores a serem considerados pelos decisores particulares, estabelecem e restringem a jurisdição, propiciando os necessários mecanismos de controle de tais processos⁴¹³.

começar pelas dificuldades em identificar intenções em corpos colegiados. Utilizar as intenções revela a tendência de considerar a legislação sob a perspectiva de um modelo imperativo, semelhante ao modo de relação de autoridade – contingente e servil – estabelecido por um soldado obrigado a cumprir os desejos do sargento. Neste, como em outros exemplos (testamento, contratos), o recurso às intenções originárias é exigido pela natureza substantiva da relação. Em outros contextos, o recurso à intenção originária parece menos requerido pela natureza da situação: a ninguém ocorre indagar sobre o que pensavam Abner Doubleday e Cornelius Vanderbilt quando criaram as regras do beisebol e do bridge (SCHAUER, Frederick, ob. cit., p. 285).

410 Ob. cit., p. 295.

411 Ob. cit., pp. 295-6.

412 SHAUER, Frederick, ob. cit., p. 221.

413 Idem, pp. 298-9.

12.4. Segurança jurídica versus legalidade no plano abstrato: a presunção de validade e o problema da invalidação dos artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91

Em direito, é clássica a discussão entre *presunção de validade* e *validade*. Ocorre que uma não nega nem elimina a outra: a invalidade não elimina a presunção de validade anterior. Aliás, o pressuposto lógico do ato de invalidação é a presunção de validade do ato ou lei que se inquina como válida.

Na presunção de validade, a norma é válida: é a “existência” pontea para uns, ou a “pertinência” para outros, como MARCELO NEVES. O fato inegável é que as leis ou normas inválidas existem até que sejam revogadas em nome do próprio princípio da legalidade.

12.4.1. Procedência legal do controle de constitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91

Sobre o controle de constitucionalidade do art. 45, da Lei 8.212/91, é interessante notar as considerações do Ministro do Superior Tribunal de Justiça, JOÃO OTÁVIO NORONHA:

“Portanto, o prazo para a constituição do crédito – decadal – relativo às contribuições destinadas à Seguridade Social, considerando sua natureza tributária, submete-se à norma constitucional. Em razão disso, obedece aos ditames estabelecidos no Código Tributário Nacional, precisamente no artigo 173, porquanto recepcionado pela Constituição Federal como lei complementar. A Corte Especial, em sessão de 22.08.2001, ao apreciar o incidente de arguição de inconstitucionalidade em AI nº 2000.04.01.092228-3/PR (Relator Des. Federal Amir Finocchiaro Sarti) suscitado pela 1ª Turma deste Tribunal, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, firmando entendimento no sentido de ser aplicável para a constituição do crédito relativo às contribuições destinadas à Seguridade Social o prazo de 5 (cinco) anos estabelecido no artigo 173 do Código Tributário Nacional, porquanto o prazo de 10 (dez) anos previsto no mencionado dispositivo da lei ordinária invadiu matéria reservada à lei complementar, violando o artigo

146, III, “b”, da Constituição Federal de 1988. Por conseguinte, observado o prazo decadencial quinquenal previsto no art.173 do CTN, encontra-se atingida pela decadência tão-só a parcela correspondente a novembro de 1991, circunstância que acarreta a desconstituição parcial da NFLD nº 32.500.882-5 (fls. 3.330/3.331). Considerando, pois, que a questão da não aplicabilidade do art. 45 da Lei n. 8.212/91 na hipótese dos autos foi solucionada com fundamentos de ordem constitucional – inconstitucionalidade do dispositivo legal em face do art. 146, III, “b”, da Constituição Federal –, a matéria é insuscetível de reapreciação em sede de recurso especial, uma vez que a competência do STJ, delimitada pelo art. 105, III, da Constituição, restringe-se à uniformização da legislação federal infraconstitucional.(...)”.

Sobre o controle de constitucionalidade do artigo 46, da Lei 8.212/91, releva o registro dos votos do Ministro Castro Meira, do STJ e do Ministro Eros Grau, do STF:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRESCRIÇÃO. PRAZO. ARESTO ASSENTADO EM FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA DO STF. RECURSO ESPECIAL. INADMISSIBILIDADE.

1. O Tribunal *a quo* entendeu que, como o art. 146 da Lei Maior exige lei complementar para a disciplina da prescrição em matéria tributária e as contribuições previdenciárias ostentam tal natureza, o prazo prescricional dessas exações seria o de 5 (cinco anos) previsto no art. 174 do CTN, ante o status de lei complementar, e não o decenal encartado no art. 46 da Lei n.º 8.212/91, lei ordinária.

2. Matéria analisada sob o enfoque eminentemente constitucional, cujo exame é da competência do STF, fora do âmbito de apreciação do recurso especial.

3. Recurso especial não conhecido.

(REsp 841978/PE, relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJ de 1º.9.2006.)”

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 533.883-5 (1422) -
SANTA CATARINA

(...)

DECISÃO: O Tribunal Regional Federal da 4ª Região declarou a inconstitucionalidade do preceito veiculado pelo art. 46 da Lei n. 8.212/91, que estabelece o prazo decadencial de 10 anos para a constituição do crédito relativo às contribuições destinadas à seguridade social. Isso porque a disciplina dessa matéria deveria ter sido estabelecida mediante lei complementar, nos termos do disposto no art. 146, III, “b”, da CB/88. Entendeu-se aplicável ao caso o prazo quinquenal --- artigo 174 do Código Tributário Nacional.

2. O recorrente alega, no extraordinário, com fundamento no artigo 102, III, “b”, da Constituição, violação do disposto no artigo 146, III, “b”, da CB/88. Pleiteia ainda a declaração de constitucionalidade do disposto no artigo 46 da Lei n. 8.212/91.

3. O acórdão recorrido está em sintonia com a decisão do Plenário do Supremo, segundo o qual se aplicam as normas gerais da lei complementar [Código Tributário Nacional] às contribuições, especialmente no tocante à disciplina de temas relativos à obrigação, ao lançamento, ao crédito, à prescrição e à decadência tributários, nos termos do disposto no artigo 146, III, “b”, da Constituição do Brasil [RREE ns. 138.284 e 396.266, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 28.8.92 e 27.2.04, respectivamente, e 146.733, Relator o Ministro Moreira Alves, DJ de 6.11.92].

Nego seguimento ao recurso com fundamento no disposto no artigo 21, § 1º, do RISTF.

Publique-se.

Brasília, 26 de abril de 2007.

Ministro Eros Grau - Relator

Concordamos plenamente com as teses adotadas pelo STJ e STF, conforme defendemos nesse trabalho⁴¹⁴:

414 *Decadência e prescrição no direito tributário*, p.93.

“Diversamente do Código Tributário Nacional e da Lei de Execução Fiscal, a Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991 foi produzida sob pleno vigor do Art. 146, III, b da Constituição Federal de 1988, que expressamente determina que matéria de decadência e prescrição é de competência restrita à esfera da lei complementar. Por não se tratar de lei complementar, entendemos que os dispositivos desta Lei afrontam expressamente a Carta Magna, apresentando-se incompatíveis com os requisitos constitucionais para produção dessa categoria de normas jurídicas, devendo, destarte, ser submetidos ao respectivo controle de constitucionalidade para cumprir o disposto no Texto Supremo. (...) entendemos que os prazos de decadência e prescrição das contribuições previdenciárias devem ser disciplinados pelo Código Tributário Nacional”.

12.4.2. Em matéria de decadência e prescrição, o princípio da legalidade subjugase ao primado da segurança jurídica

Contudo, a questão aqui é outra: será que controle de constitucionalidade de lei sobre decadência e prescrição, matéria que lida expressamente com os efeitos do tempo no direito, pode, em nome da restauração da legalidade, apresentar efeitos *ex tunc*?

A resposta é não.

O fundamento dos prazos de decadência e prescrição não é a justiça nem a legalidade: é a segurança jurídica. Restamos aqui, novamente, ante a iminência de repetir os efeitos catastróficos das teses dos 10 anos e sob o mesmo fundamento: a restauração da legalidade.

Os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91 existiram, existem e continuarão a existir, protegidos pelo próprio direito, até que sejam retirados por controle direto de constitucionalidade, resolução do Senado Federal ou lei. Enquanto isto, gozam de plena presunção de validade e pertencem ao sistema do direito positivo. Informam, objetivamente, o prazo do direito de o Fisco lançar as Contribuições Sociais (artigo 45) e o prazo de prescrição para sua cobrança (artigo 46). **A restauração da legalidade não justifica a quebra das expectativas normativas protegidas pela segurança jurídica.**

Assim, como nem mesmo a Lei Complementar 118/05 pôde retroagir para alterar a construção jurisprudencial do prazo de 10 anos, valendo apenas para os novos prazos que surgiram sob sua vigência, não pode a jurisprudência retroagir em nome da legalidade em matéria que regula a aplicabilidade do direito no tempo, garantidora da segurança jurídica. Entendo que, na matéria dos 10 anos, o STJ, se não houvesse a aludida lei complementar, poderia mudar sua posição, retomando os prazos de cinco anos para lançar, com efeitos *ex tunc*: (i) porque essa é a letra expressa dos dispositivos do CTN e (ii) porque a tese dos dez anos ampliou o espectro de aplicação do direito material, permitindo retroagir do presente ao passado e garantindo maior exercício do direito de restituir e lançar. Não se poderia, sob contexto nenhum, reduzir-se esses prazos: o próprio STJ assim reagiu diante da pretensão de retroatividade da Lei Complementar 118/05.

Quando se reduz o prazo é diferente. Segue-se a “presunção legal” que também é legalidade do sistema para orientar o agir da Administração Pública, a qual dimensiona seu comportamento, suas ações, seus agentes, seu orçamento interno e suas estratégias para agir no prazo de dez anos, com fundamento em lei expressa: 8.212/91, artigos 45 e 46. Não se pode, agora, juridicamente dizer que o que a Administração fez, protegida pela legalidade, que convive expressamente com a presunção jurídica de validade das leis, foi ilegal: não há como restaurar esse passado que já não é mais. É amputar o direito que surgiu com fundamento no próprio direito: na delicada matéria da decadência e da prescrição que trata e regula os efeitos do tempo no direito, no conflito entre legalidade e segurança jurídica, sempre há de prevalecer a segurança jurídica.

É dever dos nossos Tribunais restaurar a coerência do Sistema Tributário Constitucional em conformidade com o que prescreve o artigo 146, da Constituição Federal, mas a restauração da legalidade há de subjugar-se à segurança do direito que garante o próprio fato da presunção de validade dos artigos 45 e 46, da Lei 8.212/01: que se faça a legalidade, mas com efeitos *ex nunc*, para os fatos geradores que surgirem sob a vigência expressa deste novo pretexto normativo.

12.5. Segurança jurídica versus legalidade no plano concreto: a formalização do crédito em DCTF e o dever vinculado de constituir o crédito tributário

Em matéria de lançamento tributário, a vinculação deste ato administrativo, tal qual prescrita no artigo 3º, do CTN, há de se submeter a regras claras e objetivas, sob pena de se comprometer a legalidade no plano concreto de aplicação do direito material.

Só há dúvida onde há divisão⁴¹⁵.

Ato vinculado, categoria que se opõe àquela dos atos discricionários – no escólio de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO⁴¹⁶ – é aquele “em que, por existir prévia e objetiva tipificação legal do único possível comportamento da Administração, em face de situação igualmente prevista em termos de objetividade absoluta, a administração ao expedirlos não interfere com apreciação subjetiva alguma”. É, portanto, o ato da Administração Pública em que a lei não permite qualquer margem de liberdade para decidir ou agir diante de um caso concreto⁴¹⁷.

12.5.1. Conceito de “direito líquido e certo”

A conotação despista a denotação, disse-o LOURIVAL VILANOVA⁴¹⁸. “Liquidez e certeza” é expressão que apresenta, em seu uso no direito, uma série de prismas significativos, variando seu sentido em função do objeto que qualifica. Assim, temos: (i) liquidez e certeza do crédito tributário, *ex vi* do artigo 170, do CTN; (ii) liquidez e certeza do crédito tributário mediante inscrição em dívida ativa, *ex vi* do artigo 2º, § 3º, da Lei nº. 6.830, de 22 de setembro de 1980 (“Lei 6.830/80”)⁴¹⁹; (iii) liquidez e certeza da inscrição em dívida ativa, *ex vi* do artigo 3º, *caput*, da Lei 6.830/80; e (iv) direito

415 FORBES, Jorge. *Você quer o que você deseja?* 4ª ed. São Paulo: Editora Best Seller, 2004, pp. 63-74.

416 BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*, cit., p. 203. No mesmo sentido CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 263-4.

417 GASPARINI, Diógenes. *Curso de direito administrativo*, p. 79.

418 *Passim*.

419 Observe-se que se trata, em relação ao lançamento, de nível mais apurado de “liquidez e certeza”, praticamente uma certificação deste estado, decorrente

líquido e certo em mandado de segurança, *ex vi* do artigo 5º, inciso LXIX, da Constituição Federal.

Note-se que tais acepções encontram uso em momentos diversos do processo de positivação do direito: depois do ato inicial de formalização do crédito, acepção (i); no processo de inscrição em dívida ativa, acepção (ii); depois deste processo, representando o produto da CDA, acepção (iii); e antes da incidência jurídica⁴²⁰, ou depois do lançamento, ou durante o processo de inscrição em dívida ativa, ou depois deste processo, atacando vários atos de possível ilegalidade, na acepção (iv).

Aqui nos interessa a acepção (i): direito líquido e certo na constituição do crédito tributário, seja via DCTF, seja por lançamento de ofício. “Líquido e certo” é predicativo do crédito tributário, que é consequente da norma individual e concreta que formaliza a incidência tributária via DCTF ou lançamento. É “certo” porque está documentado em DCTF ou lançamento; é “líquido” porque é expresso em valor monetário objetivo, “a quantia devida” *ex vi* do artigo 202, do CTN, que só pode ser alterado por ato de autoridade competente.

12.5.2. Forma de alteração da DCTF e o dever de lançar de ofício

O dever de o contribuinte constituir o crédito tributário sem prévio ato de lançamento, realizando o “pagamento antecipado”, assim denominado pelo simples fato de anteceder cronologicamente qualquer atuação do Fisco, está previsto no *caput* do artigo 150, do CTN. Mas isso só ocorre se não houver a tipificação de nenhum dos dispositivos do artigo 149, do CTN, caso em que a formalização do crédito será realizada pela autoridade administrativa.

Nesse fluxo, não se confunde a norma individual e concreta produzida pelo contribuinte com o lançamento produzido pelo

do controle de legalidade exercido pela Procuradoria no ato de inscrição em dívida ativa. “Liquidez” que se vai aprimorando no processo de positivação do direito até o ponto de “evaporar” durante o exercício do processo de execução fiscal em teses que, sem clara fundamentação no direito positivo, sustentam a chamada “prescrição intercorrente”.

420 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 7-14.

Fisco, nem o procedimento do particular, tendente a formalizar o crédito com o procedimento administrativo do Fisco, dirigido à constituição daquele. Neste sentido, prescreve o artigo 142, do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Se faltar ao crédito tributário formalizado pelo contribuinte qualquer dos pressupostos do artigo 142 ou do artigo 202 (requisitos para inscrição em dívida ativa), compete à autoridade administrativa amoldar o ato do particular, quando este não se encontrar “satisfatoriamente” nos moldes da legislação tributária *ex vi* do artigo 149, do CTN:

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

(...)

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

(...)

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

Sendo assim, para se “corrigir” o crédito tributário constituído pelo contribuinte, requer-se ato administrativo de lançamento e, ainda, competência para agir, sem o impedimento da prática do ato em razão da decadência. É o que verificamos nos desdobramentos da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (“Lei 9.430/96”):

Art. 63. Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1996.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

No mesmo sentido, a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, prescreve a realização de lançamento para precificar as diferenças apuradas:

Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Em conclusão, compete ao Fisco “corrigir” os “defeitos” dos créditos constituídos pelo contribuinte via DCTF ou, ao menos, criar formas para amoldá-los às regras de constituição e cobrança do crédito tributário.

O fato de existirem valores constituídos em DCTF, com exigibilidade suspensa, não exime o Fisco de zelar pela liquidez destes créditos, alcançável somente mediante o lançamento tributário objetivando as “correções” necessárias. O crédito tributário não é só um valor: é o valor e seu fundamento. No caso de créditos declarados e não pagos com fundamento em liminar concedida em mandado de segurança, por exemplo, compete ao Fisco, assim como faz no Auto de Infração e Imposição de Multa (“AIIM”), discriminar esses créditos, os vinculando a cada fundamento jurídico específico.

No caso concreto sob análise, compete ao Fisco realizar o lançamento de ofício discriminando as teses e seus fundamentos, a fim de prevenir a decadência, conforme prescrevem os dispositivos acima. Não basta a informação na DCTF de que há um valor de R\$ 100.000, suspenso em razão de liminar concedida em mandado de segurança, no Processo 2001.XX.XXXXX, em trâmite perante a Vara “Y”, por exemplo, para se garantir liquidez e certeza, condição necessária para inscrição válida em dívida ativa e ulterior proposição de execução fiscal. Para tanto, é necessário desmembrar estes R\$ 100.000, transmutando um mero valor em crédito tributário exigível: (i) R\$ 55.000 com fundamento jurídico (motivação do ato de constituição do crédito) no diferencial da base de cálculo, relativo à divergência sobre o conceito de receita bruta previsto no artigo 3º, da Lei 9.718/98; (ii) R\$ 45.000 com fundamento jurídico (motivação do ato de constituição do crédito) no diferencial de alíquota de 1% previsto no artigo 4º, da Lei 9.718/98.

Já temos registro do início de discussão semelhante a esta (necessidade de o Fisco proceder ao lançamento para cobrança de complemento de tributo declarado por DCTF), em sessão realizada no dia 20 de novembro de 2007, pela 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no início do julgamento do Recurso Especial nº 745717, interposto pela Fazenda Nacional. A empresa recorrida, em sustentação oral, consignou que os autos tratavam de execução fiscal para cobrança de crédito tributário constituído em razão da apresentação de DCTF. Todavia, expôs o contribuinte que o Fisco, após apuração da DCTF, entendeu que o tributo declarado era inferior ao que seria devido e procedeu à inscrição em dívida ativa do valor remanescente, sem a realização do lançamento. A Ministra Relatora, Denise Arruda, entendeu que, como o tributo foi devidamente declarado por DCTF, não há necessidade de lançamento, merecendo ser provido o recurso da Fazenda Nacional, nos termos da jurisprudência do Tribunal. O Ministro Luiz Fux e o Ministro José Delgado intervieram para apontar que o caso é distinto dos apreciados pela jurisprudência, conforme teor da sustentação oral, tendo em vista que houve inscrição de dívida, também de valor não declarado e, nesta hipótese, haveria a necessidade de lançamento. Após debates e antes de serem proferidos outros votos, o Ministro José Delgado pediu vista dos autos para melhor análise.

É formalismo jurídico? Não. É o mundo das regras do direito e, em especial, do regime dos atos vinculados de conformação

e exigência do crédito tributário. No caso, se a tese da alíquota for vencida pelo Fisco e a tese da base de cálculo for vencida pelo contribuinte, quem e que ato jurídico poderá cindir o valor de R\$ 100.000, para exigir os R\$ 55.000?

A resposta não poderá vir do bom senso, nem dos princípios da razoabilidade, ou da economicidade, ou eficiência da administração pública, nem da boa-fé, expressões de um legalismo simbólico, carentes de conteúdo e sentido efetivo, ante o regime imposto pela estrita legalidade e pela exigência de vinculação dos atos de constituição do crédito tributário. Sem ato de ofício, precisando valores e seus fundamentos, a inscrição em dívida ativa padecerá do pressuposto de liquidez e certeza, comprometendo, por consequência, o exercício da ação de execução fiscal.

Neste caso específico, a questão não é de mera discussão jurídica: exige ação do Fisco federal. O prazo de decadência, nestes casos de DCTF entregue, conta-se da data do fato gerador. A vigência da Lei 9.718/98 iniciou-se em 1999 e estamos no final de 2007. Assim, apenas se pode alegar decadência de créditos não “acertados” até o final de 2002: as DCTFs entregues nesta situação, a partir de 2003, ainda submetem-se ao prazo de lançamento de ofício. Não há paradoxo: (i) é discutir e enfrentar para vencer a tese de liquidez e certeza do crédito tributário ou (ii) efetuar os lançamentos de ofício, reconstituindo e preparando adequadamente os créditos tributários para ulterior e efetiva execução. A terceira opção é arrostar e reinterpretar o parágrafo único do artigo 142, do CTN: “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”. É amarrar-se ao barco ou jogar-se às sereias...

12.6. Conclusão: desafios do direito e da legalidade

A realização efetiva do princípio da legalidade exige o respeito à sua tríplice dimensão: irretroatividade, reserva legal e tipicidade. Mas também exige respeito aos limites que a segurança jurídica lhe impõe: *e.g.*, as “teses dos 10 anos” ferem, num só golpe, estas três perspectivas: (i) corrompem a *irretroatividade*, criando, projetando e introduzindo, para o passado, novo critério legal de prescrição (como o efeito que agora se pretende com a Lei Comple-

mentar 118/05, só que, aqui, mediante lei); (ii) desrespeitam, flagrantemente, a reserva legal, arrostando matéria de lei para a discricionariedade do Poder Judiciário, ignorando o princípio da separação dos Poderes; e (iii) afrontam a tipicidade do artigo 168, do CTN, fundamental nas regras de decadência e prescrição, sobrepondo à clareza objetiva do critério da regra posta, a incerta subjetividade de valores contingentes.

Acreditamos que isso pode ser evitado no debate jurídico que se há de travar nos tribunais em torno (i) dos efeitos do controle de constitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91 e (ii) da discussão dos valores monolíticos declarados em DCTF, mas sem a devida cisão e explicitação dos fundamentos jurídicos que constituem e justificam a liquidez de certeza desses créditos tributários.

O fato é que, na intrincada relação entre direito e tempo, irradia-se uma tensão constante entre o princípio da legalidade e o princípio da segurança jurídica. Como sobreprincípio ordenador e garantidor das relações jurídicas intersubjetivas, a segurança jurídica impõe-se à legalidade, pois, sem o respeito das regras que se percutem no presente e se consolidam no passado jurídico, não há segurança jurídica nem legalidade.

Decadência e prescrição são regras que objetivam o princípio da segurança jurídica e, como regras, têm a função precípua de objetivar condutas: retratam a opção do legislador em prestigiar a observância de regras expressas, claras e objetivas, em detrimento do ideário subjetivo e abstrato da justiça, da legalidade, da igualdade ou da proporcionalidade. Aliás, “decadência” e “prescrição” são mecanismos que justamente restringem a realização concreta da legalidade da regra tributária, impedindo que a norma seja aplicada ao caso concreto. Afinal, como já anunciamos: decadência e prescrição não são formas de fazer justiça. São formas concretas que o direito encontrou para conviver com esse deus tão poderoso: o tempo⁴²¹.

421 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 34-5.

Capítulo

13 Direito Tributário e História, Construindo o Objeto Empírico da Pesquisa no Direito: Projeto de alteração do Código Tributário Nacional

*Eu vejo o futuro repetir o passado,
Eu vejo um museu cheio de grandes novidades.
O tempo não para!
(Cazuza)*

A epígrafe acima, do Cazuza poeta, resume bem as reflexões propostas nesse capítulo: o direito guarda e registra todo seu passado na forma de documentos sacralizados, mas em sua autorreflexão ignora este passado, a imagem dos cartórios judiciais representa bem a metáfora do “museu cheio de grandes novidades” que a DireitoGV tem me instigado a resgatar e revisitar. É... o tempo não para!

13.1. Da Teoria à Prática: das Fontes Históricas do Direito à Proposta Institucional de Atualização do Código Tributário Nacional

Em 31 de março, ocorreu o Golpe Militar de 1964. Conforme os historiadores ADRIANA LOPEZ e CARLOS GUILHERME MOTA: “O Brasil contava com aproximadamente 80 milhões de habitantes. Do golpe participaram latifundiários do Nordeste e do Sudeste, lideranças das forças armadas e do empresariado industrial, magnatas do capital financeiro – como o mineiro Magalhães Pinto, prócer da UDN – e setores das classes médias asfixiadas pela inflação”⁴²².

422 *História do Brasil: uma interpretação*. Editora Senac, São Paulo, 2008, p. 799.

Como os arquivos do Governo de LYNN DON JOHNSON comprovariam, vinte anos mais tarde, foi feita uma operação militar chamada BROTHER SAM para atuar no Brasil, apoiando o Golpe Militar. O presidente JOHN KENNEDY financiou campanhas políticas no Brasil, fundos provenientes de fontes estrangeiras foram utilizados na campanha de 8 candidatos ao governo de 11 Estados onde houve eleições, no apoio a 15 candidatos ao Senado, 250 candidatos à Câmara e a mais de 500 candidatos às Assembleias Legislativas.

Foi neste contexto, no auge do entusiasmo de parte da sociedade civil, do empresariado e dos banqueiros engajados no Golpe contra o “perigo vermelho”, quando começam a surgir os “anéis burocráticos”, expressão criada por FERNANDO HENRIQUE CARDOSO⁴²³ para designar círculos de informação e pressão (portanto, de poder), que se constituem como mecanismo para permitir a articulação entre setores do Estado (inclusive das forças armadas) e interesses da sociedade privada, que, em 27 de outubro de 1966, surgiu o Código Tributário Nacional, a Lei nº 5.172, que completa quarenta e dois anos de uma existência conturbada: editada sob a égide da Constituição de 1946, o diploma teria sido recepcionado com *status* de lei complementar pelo regime constitucional da Carta de 1988, mas com inexplicáveis lacunas e uma herança maldita de discussões intermináveis em nossos tribunais, dos quais os exemplos maiores são justamente os artigos que regulam a decadência e a prescrição no direito tributário.

Até hoje, grande parte das normas gerais em matéria tributária permanecem sendo veiculadas pelo Código Tributário Nacional. Isso, entretanto, não significa que todas as suas disposições sejam normas gerais, nem que todas elas tenham sido efetivamente recepcionadas. Cada norma deve ser submetida ao teste de constitucionalidade, para poder ser devidamente aplicada, o que, por si só, já representa uma dificuldade a mais para o contribuinte e o Fisco, que se veem diante de uma situação de insegurança jurídica, com todos os custos administrativos e judiciais que ela gera.

Com efeito, na mudança de regime constitucional, muitos dos dispositivos do CTN não foram recepcionados pela ordem vigente. Incompatíveis com as normas e os valores da nova Carta, essas disposições permanecem no ordenamento brasileiro como ver-

423 *Autoritarismo e democratização*. Editora Paz e Terra, Rio, 1974, p. 208.

dadeiro “entulho legislativo”. Se, por um lado, não são mais passíveis de aplicação, por outro, não chegam a ser eliminadas do *corpus* legislativo vigente. E há sempre a possibilidade, quiçá o risco, de eventualmente virem a ser aplicadas. Isso, aliás, é problema característico da forma “tácita” de revogação.

Ante o regramento minucioso da Constituição de 1988, há considerável parcela das disposições do CTN que se encontra totalmente esvaziada, como os art. 9º ao 13, que tratam das limitações constitucionais ao poder de tributar. Assim como há também o oposto: várias lacunas à espera de regulação. É o caso, por exemplo, do IPVA, para o qual falta a definição de fato gerador, base de cálculo e sujeitos ativo e passivo. Aliás, omissão que chegou a ser detectada pelo próprio STF na AI nº 167.777, julgada em 4/3/1997, reconhecendo aos Estados liberdade para o exercício da competência legislativa plena, ante a ausência da norma geral da União. Isso, para não mencionar as várias referências que o Código faz a leis e disposições constitucionais já revogadas há anos, como o art. 7º, que se reporta à Constituição de 1946.

Outras disposições, a seu turno, podem simplesmente ser eliminadas, como as normas que tratam da interpretação e integração de legislação tributária (artigos 107 a 112). Longe de fornecerem critérios seguros e eficazes para a aplicação do CTN, essas disposições causam mais complicações do que os próprios textos cuja interpretação pretendem instrumentalizar. Aliás, é essa a crítica de Ricardo Lobo Torres às disposições mencionadas: “as normas de interpretação e integração estampadas no CTN – carentes elas próprias de interpretação, inúteis, incapazes, incapazes de vincular o intérprete, nocivas ao fundamento do Estado Fiscal – melhor seria revogá-las”.⁴²⁴

Lacunas normativas, disposições contraditórias ou outras tacitamente revogadas pela Constituição de 1988, continuam a desafiá-la a Doutrina e os Tribunais: o CTN pede e merece reformas.

Além disso, nenhuma lei é feita para perdurar eternamente. Cada código reflete os valores e as decisões de seu tempo. Mas a sociedade muda, e de forma cada vez mais rápida. A economia brasileira de quarenta anos atrás, quando foi editado o Código, já difere

424 TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 2ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p.164.

em muitos traços da realidade econômica atual. Se o Brasil mudou, por que a legislação deve permanecer a mesma?

13.2. Reconstrução histórica do passado jurídico, orientando o futuro de uma proposta de atualização do CTN

Há, essencialmente, duas formas de se promover alteração no ordenamento jurídico. Uma delas é mudando o texto legislativo; outra é alterando o modo de lê-lo, isto é, a sua interpretação.

A primeira das formas demanda todo um processo legislativo, desde o oferecimento de um projeto, por quem detém a iniciativa, até a sua aprovação, que resulta na produção de um novo texto, que servirá de base para novas (ou velhas) interpretações. A segunda das formas é mais célere, mas não tem o condão de eliminar os antigos textos do ordenamento, nem de afastar outras interpretações ou reduzir seu campo discricionário. A vantagem do primeiro método, em relação ao segundo, é a segurança e certeza que ele oferece.

A maioria das pesquisas jurídicas vai pelo segundo caminho, pretendendo dar a certo dispositivo esta ou aquela interpretação que lhe pareça mais justa ou mesmo “correta”. Esta pesquisa toma sentido diverso. A ideia é, partindo do texto vigente, avaliar as múltiplas interpretações e conflitos que os dispositivos da Lei suscitam, com o objetivo de oferecer uma nova proposta de redação do Código Tributário Nacional, atualizado de acordo com a Constituição vigente e aprimorado por quarenta anos de debates jurídicos.

Um levantamento preliminar já revela a grande disparidade quantitativa que há em termos do número de vezes que certas disposições do CTN são mencionadas nos julgamentos do Superior Tribunal de Justiça. Enquanto o artigo 97 (que trata do que somente a lei pode estabelecer), por exemplo, é citado por 1041 acórdãos do Superior Tribunal de Justiça, os artigos 25, 48, 50, 59, 60, 61, 62, 65 e 86 não receberam nem mesmo uma única referência entres os arestos daquele tribunal. Esses são casos extremos, é verdade, mas a referência é ilustrativa.

É esperado que algumas disposições tenham mais importância e, por conseguinte, despertem mais atenção do que outras, qualquer que seja a redação do Código. Por outro lado, é de se reconhecer que o número de vezes que uma disposição é mencionada

não é critério suficiente para testar sua relevância. Entretanto, o que parece injustificável é: como 24 artigos do Código em vigor não tenham merecido nenhuma referência durante todos os anos de atuação do STJ? Se são disposições incompatíveis pela Constituição, por que não retirá-las de uma vez do sistema?

13.3. O presente revistando a História: orientando o caminho para novas mudanças

Seguimos o caminho inverso à orientação tradicional que explica a mecânica do direito. Aqui, buscamos o fato histórico registrado nos sites do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF), com o objetivo de construir uma base de dados empírica que indique as disposições que agregam desnecessária complexidade ao sistema tributário, que comprometem o presente e o futuro, oferecendo ainda alternativas para sua alteração.

Quadro I: Número de vezes em que cada artigo do CTN é citado nos acórdãos do STF

Art.	Ref.	Art.	Ref.	Art.	Ref.	Art.	Ref.	Art.	Ref.	Art.	Ref.
1	184	41	19	81	34	121	40	161	63	201	32
2	143	42	4	82	18	122	10	162	4	202	50
3	174	43	79	83	11	123	4	163	18	203	33
4	90	44	24	84	10	124	13	164	5	204	21
5	148	45	9	85	13	125	5	165	58	205	4
6	91	46	12	86	4	126	9	166	87	206	11
7	51	47	17	87	16	127	7	167	54	207	3
8	78	48	12	88	6	128	44	168	21	208	5
9	79	49	16	89	7	129	8	169	5	209	0
10	40	50	11	90	3	130	5	170	29	210	1
11	49	51	13	91	11	131	12	171	2	211	1
12	35	52	22	92	11	132	9	172	7	212	5
13	29	53	12	93	13	133	7	173	61	213	5
14	77	54	13	94	4	134	40	174	60	214	2
15	44	55	40	95	6	135	59	175	50	215	4
16	37	56	8	96	23	136	6	176	24	216	1

Art.	Ref.	Art.	Ref.	Art.	Ref.	Art.	Ref.	Art.	Ref.	Art.	Ref.
17	32	57	12	97	179	137	3	177	7	217	25
18	106	58	25	98	58	138	12	178	47	218	3
19	99	59	14	99	18	139	11	179	19		
20	48	60	21	100	38	140	3	180	4		
21	112	61	6	101	9	141	9	181	9		
22	43	62	13	102	81	142	75	182	7		
23	107	63	19	103	10	143	10	183	9		
24	45	64	4	104	27	144	40	184	16		
25	37	65	4	105	33	145	69	185	15		
26	9	66	8	106	36	146	89	186	15		
27	14	67	6	107	7	147	13	187	22		
28	17	68	18	108	46	148	30	188	7		
29	21	69	9	109	21	149	49	189	4		
30	19	70	11	110	43	150	165	190	2		
31	14	71	16	111	80	151	71	191	6		
32	31	72	4	112	17	152	8	192	9		
33	34	73	4	113	53	153	172	193	8		
34	46	74	15	114	31	154	42	194	23		
35	43	75	9	115	13	155	60	195	53		
36	9	76	3	116	22	156	44	196	8		
37	20	77	175	117	6	157	9	197	9		
38	25	78	83	118	7	158	7	198	15		
39	24	79	21	119	98	159	5	199	3		
40	9	80	17	120	3	160	9	200	2		

Quadro II: Número de vezes em que cada artigo do CTN é citado nos acórdãos do STJ

Art.	Ref.	Art.	Ref.	Art.	Ref.	Art.	Ref.	Art.	Ref.	Art.	Ref.
1	9	41	1	81	17	121	247	161	1236	201	31
2	12	42	2	82	18	122	1	162	14	202	169
3	152	43	1283	83	2	123	68	163	4	203	76
4	68	44	78	84	0	124	81	164	35	204	182
5	17	45	62	85	2	125	32	165	479	205	73
6	51	46	41	86	0	126	9	166	1013	206	167

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Art.	Ref.	Art.	Ref.	Art.	Ref.	Art.	Ref.	Art.	Ref.	Art.	Ref.
7	30	47	31	87	1	127	37	167	1613	207	0
8	26	48	0	88	1	128	272	168	947	208	1
9	130	49	100	89	3	129	5	169	45	209	0
10	12	50	0	90	0	130	37	170	591	210	3
11	16	51	13	91	1	131	22	171	10	211	1
12	4	52	18	92	3	132	13	172	8	212	1
13	4	53	1	93	1	133	53	173	389	213	0
14	78	54	1	94	12	134	79	174	949	214	0
15	23	55	2	95	0	135	873	175	47	215	0
16	12	56	2	96	116	136	63	176	220	216	0
17	1	57	1	97	1041	137	16	177	7	217	17
18	1	58	10	98	206	138	766	178	171	218	0
19	57	59	0	99	79	139	21	179	137		
20	12	60	0	100	78	140	0	180	23		
21	19	61	0	101	8	141	28	181	1		
22	3	62	0	102	4	142	335	182	1		
23	6	63	100	103	10	143	17	183	2		
24	3	64	1	104	68	144	177	184	47		
25	0	65	0	105	129	145	63	185	110		
26	1	66	17	106	596	146	39	186	143		
27	1	67	1	107	6	147	63	187	176		
28	2	68	11	108	193	148	115	188	16		
29	11	69	0	109	96	149	89	189	2		
30	2	70	1	110	425	150	1214	190	0		
31	9	71	6	111	586	151	886	191	9		
32	51	72	4	112	134	152	15	192	7		
33	21	73	3	113	120	153	8	193	4		
34	82	74	9	114	100	154	7	194	4		
35	9	75	2	115	10	155	11	195	16		
36	1	76	0	116	107	156	549	196	4		
37	5	77	428	117	11	157	3	197	40		
38	12	78	93	118	15	158	90	198	44		
39	3	79	213	119	23	159	5	199	12		
40	2	80	4	120	0	160	104	200	1		

13.4. Entre os problemas de lacunas de imprecisão dos Artigos 173 e 150 do CTN e uma proposta de alteração legislativa institucional

Este trabalho e essa pesquisa alinham-se à riqueza que a metodologia da investigação e da análise histórica, a partir de casos concretos, propiciam no delineamento de novos horizontes de pesquisa e conhecimento, conforme já experimentado em outro projeto realizado na DireitoGV, em cooperação com Secretaria da Receita Federal e documentado no livro “Decadência no Imposto sobre a Renda: Investigação e Análise”⁴²⁵.

Neste projeto, a equipe de pesquisa foi constituída de sete pesquisadores (juízes da Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ/Campinas e membros da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas – FGV/SP). Em 10 reuniões, no decorrer de quase 8 meses, com aproximadamente 8 horas cada uma, discutiram-se propostas e produziu-se o material debatido no “I Fórum de Debates entre a Direito GV e a DRJ Campinas”.

A análise das questões e a sistematização das correntes levaram a equipe a estruturar um Plano de Estudo Dirigido (PED), com o seguinte propósito: o PED tenta identificar as grandes questões “de fundo” que envolvem os problemas de cada Tema, com o objetivo de orientar a discussão e aprofundar o estudo de questões mais amplas e abstratas do Direito Tributário.

Percebeu-se, assim, que a análise institucional dos problemas poderia figurar como o primeiro passo para o oferecimento de respostas concretas e efetivas aos problemas então analisados. Por isso, guiados pelo diagnóstico interpretativo da legislação complementar (o Código Tributário Nacional), os participantes desse Seminário, em sua grande parte uma elite de auditores fiscais da SRF, altamente especializados e de altíssimo nível, que trabalhavam em delegacias de julgamento em todo Brasil, foram instados a elaborar uma proposta de alteração legislativa.

O resultado foi auspicioso. E foi obtido a partir de cuidadosa análise, seguida de intermináveis debates sobre as possíveis interpretações dos artigos 150, § 4º, 156 e 173, I, do Código Tributário Nacional. Demo-nos conta que o problema não era nosso, nem da

425 SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coordenação). *Decadência no Imposto sobre a Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2006

jurisprudência oscilante, mas sim do CTN e de seus próprios dispositivos, que são fontes de tantos conflitos e contróversias: na pesquisa realizada percebeu-se que, na redação atual, coexistem dois dispositivos tratando da extinção do direito da Fazenda de constituir o crédito tributário, gerando, por conseguinte, dificuldade quanto à identificação das hipóteses em que seria aplicável uma ou outra disposição.

13.5. Diagnóstico dos problemas dos art. 150 e 173 do Código Tributário Nacional

Conforme quadro acima, o diagnóstico partiu da análise empírica e classificação preliminar de 1214 acórdãos do STJ e 165 do STF:

1. Problemas na sistematização dos artigos 150, § 4º e 173, I, do CTN: coexistência de dois dispositivos legais tratando da extinção do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário e dificuldades quanto à identificação das hipóteses em que seriam aplicáveis a um ou outro caso?
2. Ambiguidade da palavra “lançamento” utilizada no art. 150 do CTN, em contraposição à definição contida no art. 142 do mesmo diploma: ato do particular, homologação expressa ou tácita equivalem a lançamento?
3. Ambiguidade da expressão “atividade” do contribuinte (obrigações acessórias – DARF, DCTF, DIPJ –, escrituração fiscal, pagamento etc.), contida no art. 150 do CTN: as condutas praticadas pelo contribuinte interferem na definição do prazo decadencial ou é a Lei que define a modalidade de lançamento?
4. Indefinição aos requisitos de validade da “atividade” (ver item 3), praticada pelo contribuinte na aplicação do art. 150 do CTN: basta a “forma” ou também importa o “conteúdo”?
5. Vaguidade do conceito de homologação e de seus efeitos jurídicos. Quais os efeitos jurídicos de uma “homologação expressa” *contra legem*? Em que consiste a “homologação tácita”?

6. Lacuna legal nos casos de dolo, fraude ou simulação quanto à definição do prazo decadencial. A qualquer tempo? Cinco anos após o conhecimento da prática dolosa, fraudulenta ou simulada? Cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador?

7. Apesar da exceção expressamente prevista no art. 150, § 4º do CTN, nos casos de dolo, fraude ou simulação, não é explicitada a forma de superação da homologação tácita e os meios de prova cabíveis. Basta provar? É preciso constituir?

8. Indefinição quanto à delimitação do conceito de “exercício” e divergências interpretativas acerca de quando “poderia ser efetuado” o lançamento: o exercício em que o lançamento pode ser efetuado é o ano em que se instala a possibilidade de o Fisco lançar ou o ano em que termina essa possibilidade?

9. Indefinição quanto à possibilidade de interrupção/suspensão do prazo decadência: como caracterizar a conduta omissiva, em face de impedimentos jurídicos ao lançamento?

10. Indefinição quanto à integração do parágrafo único do art. 173 na definição do prazo de decadência: apenas antecipa o início do prazo decadencial?

13.6. Proposta preliminar de alteração legislativa dos Artigos 150, 156 e 173 do Código Tributário Nacional

Exemplo de Proposta de redação, a partir da análise empírica preliminar de 1214 acórdãos do STJ e 165 do STF, buscando contornar de para minimizar os problemas encontrados na aplicação destes dispositivos:

Proposta de Lei Complementar nº XXX
Altera os artigos 150 e 173, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional
Art. 1º Os artigos 150, 156 e 173, da Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional – passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 150 A lei poderá atribuir ao sujeito passivo, o dever de apurar e antecipar o pagamento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa.

Parágrafo único:

Os atos referidos no *caput* sujeitam-se a ulterior verificação pela autoridade administrativa nos prazos estabelecidos no art. 173.

Art. 156.....

(...)

VII - o pagamento antecipado, nos termos do art. 150, somente em relação ao valor recolhido.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se:

I – após 5 (cinco) anos, contados do *primeiro dia do ano civil* subsequente ao da ocorrência do fato gerador;

II – *nos casos de dolo, fraude ou simulação*, após 10 (dez) anos do primeiro dia do ano civil seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Parágrafo único. Não se inclui na formação deste prazo os períodos em que se houver impedimento jurídico ao lançamento tributário.

13.7. Justificativa e motivação da alteração de cada dispositivo

A) Justificativa da modificação do atual art. 150:

- Evita a dualidade de se confundir a atividade de lançamento – privativa da autoridade administrativa – com a atividade exercida pelo contribuinte – constituição de crédito tributário, unificando o prazo decadencial para ambas.
- Supressão das expressões “homologação tácita” e “homologação expressa” que por sua vagueza geravam discussões complexas.
- Suprime a inócua – e não regulamentada – exceção à aplicação do Art. 150 parágrafo 4º nos casos de “dolo, fraude e simulação”, impondo à essa situação regime expresso no Art. 173.

B) Justificativa da Modificação do atual art. 156, inciso VII:

- Considera que o pagamento antecipado extingue apenas o valor recolhido e não a “obrigação tributária” como um todo.
- Elimina o fundamento da tese dos 5+5 do STJ de forma muito mais eficiente que a LC 118: Art. 3º - Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 do Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

C) Justificativa da Modificação do atual art. 173, I:

- Superação da dualidade existente na aplicação dos artigos 150, § 4º, e 173, I, mediante a definição de termo inicial único e objetivo para a contagem do prazo decadencial: o primeiro dia do ano civil seguinte à ocorrência do fato gerador.
- Elimina-se a raiz das divergências das teses dos 10 anos que oscilam no Superior Tribunal de Justiça, em razão da supressão do vocábulo “poderia” da tese favorável ao Fisco.
- Eliminação do termo “exercício” em razão de sua imprecisão (anual, semestral, mensal ou trimestral)

D) Justificativas da Alteração do art. 173, II:

- A supressão da redação original do art. 173, II, que permite a reabertura da contagem do prazo decadencial em razão do vício formal. Elimina o problema da aplicação desse dispositivo em razão da imprecisão do conceito de vício formal.
- A instituição de prazo decadencial maior (10 anos) para os casos de fraude, dolo e simulação justifica-se pela dificuldade na obtenção de elementos de

prova indispensáveis à formalização do crédito tributário e aproxima este prazo daquele previsto na legislação penal para os crimes contra a ordem tributária (prescrição, em regra, de 12 anos).

13.8. Conclusões

O exemplo relativo à redação da proposta serve para ilustrar a metodologia de trabalho desta pesquisa e os objetivos que se pretende alcançar. Cada proposta de atualização legislativa vem acompanhada do mapeamento crítico dos problemas redacionais do texto anterior, lastreada nos dados coletados e analisados em fase prévia, e das razões que motivam e orientam a nova redação proposta.

Nesta como naquela oportunidade, percebemos como o olhar histórico sobre a Dogmática e o Direito aplicado propiciam as condições de desapego do presente que, ao mesmo tempo em que nos envolve, nos cega. A História nos permite sair de dentro do direito para olhar de modo descomprometido para o seu passado: deixamos de ser oráculos, reféns da expectativa de dizer e explicar um direito que não entendemos porque, na maioria das vezes, não tem sentido claro e, minimamente, objetivo. Nos desapegamos da pretensão de dizer o direito e nos colocamos na posição de meros espectadores da história de sua aplicação: entramos na Dogmática sem fazermos Dogmática. Assim, assumimos um ponto de vista privilegiado para compreendê-lo tal como ele é: repleto de imperfeições, contradições e imprecisões visceralmente instaladas no Sistema Tributário Constitucional, no Código Tributário Nacional e nas decisões de nossos Tribunais. Simplesmente refletindo os contrastes entre o mundo social e o mundo jurídico, entre ser e dever ser, entre o mundo jurídico e os outros mundos.

Aqui pretendemos não deixar o futuro repetir os erros do passado. Acreditamos que utilizando os conhecimentos do “museu” do direito para orientar e fundamentar as decisões do presente, destarte, encontraremos os rumos do tão sonhado caminho do direito contribuir para o desenvolvimento institucional da sociedade brasileira. Trilhamos o caminho da transparência que olha o direito como fato aplicado, simplesmente, porque aqui há luz e riqueza de informação, afinal aprendemos com Saramago que toda ilha é desconhe-

cida até o momento em que nela aportamos: não sabemos exatamente onde iremos chegar, mas já temos um barco, há sol e o céu, por detrás dos cachos de acácias, é azul!

CONCLUSÕES

1 Tempo e direito

- 1.1 O processo de positivação do direito está diretamente ligado à questão do tempo: as normas gerais e abstratas regulam o futuro, que ainda não é; os atos de aplicação fixam o presente, que não permanece, e as normas individuais e concretas retêm o passado.
- 1.2 O direito não volta ao passado, constrói o passado no presente, o enunciando e instalando seus efeitos para o vir a ser deste presente. Essa é a principal função do fato-evento (fato jurídico tributário) na estrutura da norma individual e concreta do lançamento: trazer o passado para o presente, dimensionando e fundamentando juridicamente o fato-conduta (relação jurídica tributária).
- 1.3 A máquina do tempo instalada no interior do direito não permite que seu operador navegue para o passado que quiser, o passado do direito é repleto de cavidades obstruídas pelo fluir do tempo, que se tornam inacessíveis pelo próprio direito. Quando tomado como fato jurídico, o tempo cristaliza a trajetória de positivação no presente e consolida juridicamente o passado.

2 Processo de positivação do direito

- 2.1 Os processos de positivação do direito pertencem à ordem do acontecimento, sucedem-se no tempo-histórico e no espaço-social, e a priori consomem-se no tempo e espaço de sua realização. A forma de conciliar a segurança, a certeza e a objetividade que o direito almeja, com a inefabilidade dos fatos de produção, é a objetivação na linguagem jurídica desses processos de positivação.
- 2.2 O direito não só cria suas próprias realidades nos enunciados enunciados de uma lei, como recria e constitui a própria realidade de sua criação na enunciação enunciada. O direito é

criado por eventos que se tornam fatos na medida em que são enunciados no produto desses processos normativos. O direito entra para o direito pelo próprio documento que produz: os produtos juridicizam o processo. O fato de criação da lei entra no corpus da lei, o processo de criação judicial ingressa na sentença e o processo de edição do ato administrativo, no próprio ato administrativo.

- 2.3 O eixo de positivação do direito visa reduzir a conotação – das normas gerais e abstratas – e precisar a denotação – das normas individuais e concretas –, passando do fato típico para o acontecimento concreto; da pessoa geral, qualificada com um atributo, para a pessoa individual, pontualmente identificada. Por isso, sem normas individuais e concretas, o direito não alcança a definitividade e a necessária objetividade e certeza.
- 2.4 O sistema jurídico constrói formas de absorção das incertezas dos efeitos produzidos pelas normas gerais e abstratas. O direito para construir o futuro cria vínculos. As normas individuais e concretas servem para cristalizar esses vínculos, imprimindo maior eficácia social às normas gerais e abstratas.
- 2.5 A concreção das normas, dentro do aparato estatal, segue o caminho da função legislativa para as funções executiva e judicial.

3 Legalidade, segurança jurídica e normas gerais de direito tributário

- 3.1 Toda lei é portadora de validade, por presunção, desde o momento de sua enunciação, pois a validade decorre da enunciação enunciada do próprio documento normativo. Por isso, atacando-se o texto, desqualifica-se a validade não só do documento, como de todo o seu conteúdo.
- 3.2 O atendimento ao primado da legalidade diz respeito somente à veiculação na forma de lei. Contingências e discussões doutrinárias sobre a pertinência ou não do veículo introdutor à ordem jurídica não interferem na realização do cânone da legalidade.
- 3.3 A segurança jurídica é um valor fundamental para o ordenamento jurídico, embora o direito conviva com o risco, pois todas as normas jurídicas gerais e abstratas infraconstitucionais e constitucionais – com exceção das chamadas cláusulas

pétreas – são suscetíveis de alteração, seja mediante controle jurisdicional, seja mediante o exercício das competências legislativa, judicial e administrativa.

- 3.4 A segurança jurídica garante a consolidação do passado impondo ao Legislativo, que produz as leis, o limite da irretroatividade da lei; ao Executivo, que produz atos administrativos, o limite da decadência e ao Judiciário, que produz sentenças e acórdãos, o limite da prescrição.
- 3.5 O direito cria sua realidade, quando diz que uma lei é constitucional e depois, em controle ulterior, afirma tratar-se de lei inconstitucional. Não instaura, com isso, um paradoxo insolúvel.: no sistema S' a lei é constitucional, no sistema S'' a lei passa a ser inconstitucional, representando momentos lógicos e cronológicos diversos na dinâmica do mesmo direito. Aliás, logicamente, a existência de lei instalada constitucionalmente é premissa necessária para se decretar sua inconstitucionalidade. Enquanto a lei imprecada de inconstitucionalidade não for purgada pelo direito, nele permanece como lei válida, atendendo perfeitamente à legalidade.
- 3.6 As normas gerais da legislação tributária funcionam como expediente garantidor do pacto federativo, na medida em que uniformizam a legislação, evitando eventuais conflitos entre as pessoas políticas, e garantem o postulado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, pois qualquer lei nacional que fosse discriminatória, favorável ou desfavoravelmente a qualquer uma dessas pessoas políticas, estaria em desconformidade com a Constituição Federal.
- 3.7 Nenhum exercício de competência pode apresentar-se como uma carta em branco ao legislador, pois toda competência legislativa, administrativa ou judicial já nasce limitada pelo influxo dos princípios constitucionais que informam o Sistema Tributário Nacional.

4 Crédito tributário e débito do Fisco

- 4.1 O crédito tributário e o débito do Fisco reclamam atos-normas de formalização que, no direito tributário brasileiro, terão a forma de ato administrativo ou decisão judicial. Constituí-los significa verter em linguagem jurídica essas relações, objetivando os sujeitos ativo e passivo, e o objeto.

- 4.2 O vínculo funcional entre agente e Estado estreita muito mais o controle sobre a atividade de constituição do crédito do que qualquer sanção patrimonial atribuída ao inadimplemento de dever instrumental. Por isso, a figura da autoridade administrativa é tão valorizada no CTN para a realização do ato-fato de lançamento tributário.
- 4.3 Se o lançamento “compete privativamente à autoridade administrativa”, *ex vi* do Art. 142 do CTN, não podemos aceitar que o “lançamento por homologação” seja um autêntico lançamento, pois o ato de formalização do crédito não é praticado pela autoridade fiscal, e a homologação do pagamento não implica a constituição do crédito, mas a ratificação de sua extinção. O “lançamento por declaração”, por sua vez, não passa de um lançamento de ofício, que pressupõe a declaração de informações por parte do contribuinte.
- 4.4 Como há um só lançamento, que é o de ofício, não há de se cogitar em três “modalidades de lançamento”, mas em duas modalidades individuais de formalização do crédito, aglutinadas em plexos normativos que se distinguem em razão de disciplinar que a formalização do crédito seja realizada: (i) pelo contribuinte (e sujeita à homologação do Fisco) ou (ii) pela autoridade fiscal.
- 4.5 Mesmo diante da ausência de enunciados expressos sobre a invalidação do lançamento, a distinção jurídica entre nulidade e anulação pode ser edificada a partir dos enunciados normativos que disciplinam as condições de validade do lançamento.
- 4.6 A anulação do lançamento decorre do descumprimento dos dispositivos que determinam o ato-fato de lançamento. A nulidade decorre de vícios na aplicação da regra-matriz de incidência tributária, introjetados na estrutura do ato-norma administrativo, seja no antecedente (motivação), seja no consequente (crédito), tais como falta de motivação, defeito na composição ou determinação do sujeito ativo, do sujeito passivo, da base de cálculo ou da alíquota aplicáveis.
- 4.7 O fato do pagamento indevido é o antecedente da norma individual e concreta do direito ao débito do Fisco, que tem por consequente a relação jurídica do débito do Fisco. Sem tal norma, não há débito do Fisco nem fato jurídico do pagamento indevido, como realidades pertinentes ao direito.

5 Proposições gerais sobre decadência e prescrição

- 5.1 Decadência e prescrição são mecanismos do sistema jurídico para absorção de incertezas, são limites impostos pelo próprio ordenamento à positivação do direito, seja mediante o exercício do próprio direito, decadência, ou o exercício da ação, prescrição.
- 5.2 A decadência do direito do Fisco corresponde à perda da competência administrativa do Fisco para efetuar o ato de lançamento tributário, e a decadência do direito do contribuinte corresponde à perda do direito de o contribuinte pleitear administrativamente o débito do Fisco.
- 5.3 A prescrição do direito do Fisco corresponde à perda do direito de o Fisco ingressar com o processo executivo fiscal, e a prescrição do direito do contribuinte corresponde à perda do direito de ação de que o contribuinte é titular para efetivar seu direito ao débito do Fisco.
- 5.4 As normas gerais e abstratas de decadência e prescrição do direito do Fisco e de decadência e prescrição do direito do contribuinte devem ser introduzidas por lei complementar, o que implica definir nesse veículo normativo a hipótese (determinando o prazo, seu termo inicial e eventuais circunstâncias suspensivas e interruptivas que conformam esse fato temporal) e o conseqüente (extinção do direito de lançar, do crédito ou do direito de ação).
- 5.5 O legislador complementar que tratar de decadência e prescrição tributárias deve dirigir essas regras indiscriminadamente à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, pois a garantia do princípio federativo e da autonomia do Municípios está jungida à generalidade dos destinatários, realizando também o primado da isonomia das pessoas políticas.
- 5.6 No direito tributário, decadência e prescrição operam sobre as fontes de produção de normas individuais e concretas, interrompendo o processo de positivação do direito tributário. Mas esses efeitos não se operam automaticamente: exigem reconhecimento do sistema jurídico. O mero transcurso do prazo tipificado nas normas decadencial ou prescricional não opera a eficácia automática de extinguir o direito, requerem-se normas individuais e concretas que constituam os fatos da

decadência ou da prescrição, implicando os efeitos extintivos. Os prazos de decadência e prescrição impõem limites somente à produção de regras individuais e concretas, mas não de normas gerais e abstratas.

- 5.7 Tomar decadência e prescrição como normas jurídicas apresenta duas grandes vantagens: primeiro, amplia a área de análise do fenômeno jurídico da decadência e da prescrição, permitindo o ingresso em sua bimetridade estrutural (hipótese e tese); segundo, articula epistemologicamente o dado-material, sacando na multiplicidade do objeto formal a diversidade de normas que os critérios relevantes postos pelo direito objetivo exibem.
- 5.8 As hipóteses normativas das normas decadenciais ou prescricionais descrevem o transcurso de tempo, qualificado pela conduta omissiva do titular do direito, contado do *dies a quo* fixado na legislação tributária. O decurso desse prazo, no plano do suporte fáctico, é o evento. Os fatos decadencial ou prescricional no domínio do direito vão surgir quando esse acontecimento, que se dá no tempo-histórico e no espaço-social, for relatado em linguagem competente.
- 5.9 Embora venha sendo interpretada no mais das vezes como *dies a quo*, *interrupção* no direito, ora pode significar “início de um novo prazo”, ou “reinício”, ora simplesmente “o termo final de um prazo” (*dies ad quem*), ficando o sentido de “rompimento temporário” reservado para *suspensão*. Seja como *dies a quo*, seja como *dies ad quem*, a interrupção erige hipóteses normativas de decadência ou prescrição, enquanto a suspensão cuida de delinear o suporte fáctico temporal que informa a composição dessas hipóteses normativas.

6 Decadência do direito do Fisco

- 6.1 Para obter as seis regras que regulam a decadência do direito do Fisco, combinamos os seguintes critérios positivos: (i) atribuição legal ou não ao sujeito passivo do dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade, (ii) ocorrência ou não do pagamento antecipado, (iii) existência ou não de dolo, fraude ou simulação, (iv) ocorrência ou não da notificação preparatória, (v) efetivação ou não da anulação do lançamento anteriormente efetuado.

- 6.2 As seis regras jurídicas gerais e abstratas que disciplinam a decadência do direito do Fisco são: (i) regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado, (ii) regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação, (iii) regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, (iv) regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito e notificação, (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior e (vi) regra de decadência do direito de crédito do Fisco.
- 6.3 A interrupção da decadência do direito do Fisco nada mais é do que o reinício do prazo decadencial, decorrente do fato jurídico da anulação do lançamento anterior por vício formal. É o que estabelece a *regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior*, que não interrompe prazo de outra regra nem tem seu prazo interrompido, simplesmente incide quando realizado o evento decadencial previsto em sua hipótese (decorso de cinco anos do fato da anulação do lançamento anterior por vício formal).
- 6.4 A homologação expressa serve simultaneamente como *condictio juris* resolutória e veículo da norma ratificadora da extinção do crédito, anteriormente constituído e extinto pela atividade do contribuinte, fazendo que, sob condições regulares, seja inexigível o crédito devidamente pago e homologado. Para efetuar a homologação expressa, o Fisco tem prazo de cinco anos contados da data do acontecimento do fato jurídico tributário, ao final do qual se operará a homologação tácita.
- 6.5 A revisão do lançamento, conforme preceitua o parágrafo único do Art. 149 do CTN, só pode ser iniciada enquanto não estiver extinto o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento tributário.
- 6.6 A suspensão da exigibilidade do crédito não pode impedir a prática do lançamento; consequentemente, não há que se falar em suspensão do prazo decadencial do direito de o Fisco lançar, a menos que tenha havido medida liminar proibindo expressamente a efetivação do lançamento, mas, nesse caso, o que ocorre é a suspensão da possibilidade de lançar. Sendo cassada a medida, aplica-se a regra do direito de lançar sem

pagamento antecipado, deslocando-se o início do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a medida foi cassada, conforme prescreve o Art. 173, I do CTN.

- 6.7 A tese dos dez anos do direito de o Fisco lançar, que modificou o entendimento de matéria de decadência no STJ, em função da interpretação do vocábulo *poderia*, inscrito no Art. 173, I do CTN, não procede em razão dos motivos seguintes.
 - 6.7.1 O termo *poderia*, seja no “condicional”, ou futuro do pretérito, seja em qualquer outro tempo ou modo verbal, é modalizador da conduta de lançar, não é a própria conduta. Portanto, o *poderia* como o poder que não pode mais é imprestável na função demarcadora de prazo decadencial, dislate que submeteria o direito ao indesejável fenômeno da recursividade.
 - 6.7.2 Deixou-se de tomar como hipótese a conduta omissiva de lançar modalizada pelo *poder* para eleger a perda jurídica do poder, qual fosse conduta, como referencial inicial da contagem do prazo para instaurar um novo prazo para o lançamento.
 - 6.7.3 A possibilidade de a Administração tomar o reconhecimento da perda de seu poder como hipótese para o surgimento de novo poder, em prazo subsequente, conforma aquilo que chamamos de recursividade: ao cabo dessa “nova” competência um outro *poderia* faria iniciar um outro novo prazo para lançar, e assim sucessivamente, em insana circularidade.
 - 6.7.4 O Art. 150, § 4º do CTN, usado juntamente com o Art. 173, I do CTN para a construção desse argumento, não aplicável. Supôs-se a dois dispositivos mencionados que estivessem em relação de causalidade, ou seja, que o termo final previsto pelo primeiro dispositivo seria a hipótese do segundo, como se decadência pudesse implicar decadência. Além disso, parte-se da premissa de que não se efetuou nenhum pagamento, quando o primeiro dispositivo prevê a homologação do pagamento antecipado: se não houve pagamento antecipado, não há o que homologar.

7 Prescrição do direito do Fisco

- 7.1 Para obter as seis regras que regulam a prescrição do direito do Fisco, combinamos os seguintes critérios positivos: (i) ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito pelo contribuinte sem pagamento antecipado, (ii) ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito pelo lançamento, (iii) ocorrência ou não ocorrência das hipóteses de suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, (iv) ocorrência ou não ocorrência das hipóteses de reinício do prazo de prescrição (despacho do juiz ordenando a citação, protesto judicial, ato judicial que constitua em mora o devedor, ou reconhecimento do débito pelo devedor).
- 7.2 As seis regras jurídicas gerais e abstratas que disciplinam a prescrição do direito do Fisco são: (i) regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte, (ii) regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade, (iii) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento, (iv) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento e com suspensão da exigibilidade, (v) regra de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco e (vi) regra da prescrição do direito de crédito do Fisco.
- 7.3 Para efeito de determinação do *dies a quo* do prazo prescricional, há de se entender a constituição definitiva do crédito como o momento da constituição do ato-norma, seja o administrativo efetuado pelo agente público competente, seja o editado pelo particular.
- 7.4 O pagamento de crédito tributário prescrito faz surgir para o contribuinte o direito ao débito do Fisco, pois a prescrição extingue o crédito tributário, conforme determina a regra da prescrição do direito do Fisco ao crédito.
- 7.5 A suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para o pagamento faz que o *dies a quo* seja a data do desaparecimento jurídico do obstáculo à exigibilidade, e não mais a data da constituição do crédito.
- 7.6 A suspensão da exigibilidade após o vencimento do prazo para o pagamento torna o crédito inexigível, de tal forma que não se poderá qualificar a conduta do Fisco como omissiva até que desapareça a cláusula suspensiva, momento em que

- se retomará a contagem do prazo de prescrição iniciado com a constituição definitiva do crédito.
- 7.7 A suspensão do prazo de prescrição por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, em decorrência da inscrição do crédito tributário nos livros da dívida ativa, altera objetivamente o prazo sem desqualificar a conduta do agente, pois admite a distribuição da execução fiscal como termo consumativo do prazo de prescrição.
- 7.8 O Art. 8 da Lei nº. 6.830/80 serve como base empírica para definir o *dies ad quem* das regras da prescrição, bem como um novo *dies a quo*, que irá instaurar novo prazo de prescrição no caso de coisa julgada formal, propiciando a formação de ulterior processo, pois não haveria sentido em se cogitar perda do direito de ação no curso do processo que decorre fática e logicamente do exercício dessa ação.
- 7.9 Não há desrespeito ao princípio da igualdade quando o Fisco inscreve diretamente o crédito constituído pelo contribuinte, pois não se pode alegar desigualdade entre condutas que se encontram na esfera do agir do contribuinte. Tampouco há desrespeito ao contraditório, pois pressupõe-se que, efetuando a inscrição, o Fisco concorda com o crédito formalizado pelo contribuinte.
- 7.10 A prescrição opera-se na relação entre Fisco e Estado-Juiz, e só pode ocorrer depois da constituição do crédito e antes do processo de execução fiscal. No direito tributário, onde a matéria da prescrição é colocada de forma expressa e objetiva, afigura-se renitente absurdo aceitar a prescrição como modalidade extintiva do processo executivo, pretendendo implementar “a paz entre os litigantes” ou “estabilizar a relação jurídica entre as partes interessadas, afastando o conflito”, como tem sustentado o STJ. A prescrição em direito tributário, não o fim de extinguir o processo, consuma-se no exercício do direito de ação.
- 7.10.1 O Art. 40 da Lei nº. 6.830/80 é tema do direito processual civil e não do direito tributário, pois não trata de prescrição, mas de suspensão do processo de execução fiscal e, se há processo, é porque a ação já foi exercida.
- 7.10.2 Não há prescrição intercorrente no processo administrativo porque, quando há impugnação ou recurso tempestivo, fica

suspensa a exigibilidade do crédito, o que impede o curso do prazo prescricional.

- 7.10.3 Não pode haver prescrição intercorrente no processo executivo fiscal porque a prescrição extingue o direito de ação, e não o processo, que decorre do exercício do direito de ação. Além disso, o processo executivo fiscal não pode ser extinto pela omissão do Fisco, pois é movido por impulso oficial do juiz. A prescrição intercorrente no processo judicial decorre da falsa ideia de que a “citação pessoal feita ao devedor”, conforme dispõem o Art. 172, I do CC e o Art. 174 parágrafo único, I do CTN, reinicia novo prazo prescricional no decorrer do processo.
- 7.10.4 Se não há prescrição no curso do processo de execução fiscal, também não pode haver prescrição no que diz respeito ao redirecionamento da execução fiscal em relação à pessoa do sócio.

8 Decadência e prescrição do direito do contribuinte

- 8.1 Para obter as cinco regras que regulam a decadência e a prescrição do direito do contribuinte, combinamos os seguintes critérios positivos: (i) ocorrência ou não ocorrência de desfazimento da decisão anterior que tenha motivado o pagamento e (ii) ocorrência ou não ocorrência de decisão administrativa que denegue a restituição.
- 8.2 As duas regras gerais e abstratas que disciplinam a decadência do direito do contribuinte são: (i) a regra geral da decadência do direito do contribuinte e (ii) a regra da decadência do direito do contribuinte com desfazimento da decisão.
- 8.3 As três regras que disciplinam a prescrição do direito do contribuinte são: (i) regra geral da prescrição do direito do contribuinte, (ii) regra da prescrição do direito do contribuinte com desfazimento da decisão e (iii) regra da prescrição do direito do contribuinte com denegação da restituição.
- 8.4 A data da extinção do crédito tributário, seja para os tributos sujeitos a lançamento seja para o ato de formalização do contribuinte, é a data efetiva do pagamento, que haverá de funcionar como *dies a quo* dos prazos de decadência e prescrição do direito do contribuinte.
- 8.5 O aplicador do direito não pode utilizar as previsões de interrupção e suspensão legal, destinadas às regras de decadência

ou prescrição do direito do Fisco, para delinear e compor as regras de decadência e prescrição do direito do contribuinte, pois os dois conjuntos de regras percorrem processos de positividade absolutamente diversos, não havendo coincidência entre as hipóteses de um e de outro conjunto de regras.

- 8.6 A interrupção do prazo prevista no parágrafo único do Art. 169 do CTN garante ao contribuinte prazo superveniente para proposição da demanda, pois a citação do representante judicial do Fisco demarca o *dies ad quem* do prazo de prescrição do direito do contribuinte, ao mesmo tempo em que estabelece o *dies a quo* para instauração de novo prazo.
- 8.7 O *caput* do Art. 169 do CTN garante que o contribuinte pode esperar a decisão administrativa de seu pleito, posto que, se denegado, restará aberta a via judicial. Nos casos em que o termo final dos dois anos se dá em data anterior ao *dies ad quem* do prazo de cinco anos, adota-se como termo final o *dies ad quem* do prazo de cinco anos.
- 8.8 A tese dos dez anos do direito de o contribuinte pleitear o débito do Fisco, que modificou o entendimento de matéria de prescrição no STJ, em função da interpretação das expressões *extinção do crédito* e *pagamento antecipado*, inscritos respectivamente nos Arts. 150, § 4º e. 168, I do CTN, não procede em razão dos motivos seguintes.
 - 8.8.1 O pagamento *antecipado* do contribuinte não significa pagamento provisório à espera de seus efeitos, mas pagamento efetivo, realizado antes e independentemente de ato de lançamento. Portanto, a data em que o contribuinte efetivamente recolhe o valor, a título de tributo aos cofres públicos, haverá de funcionar, *a priori*, como *dies a quo* do prazo de cinco, e não dez, de decadência e prescrição do direito do contribuinte.
 - 8.8.2 Interpretou-se o “sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento” de forma equivocada. Não se pode aceitar condição resolutiva como se fosse necessariamente uma condição suspensiva que retarda o efeito do pagamento para a data da homologação. A condição resolutiva não impede a plena eficácia do pagamento e, portanto, não descaracteriza a extinção do crédito no âmbito do pagamento.

- 8.8.3 Se o fundamento jurídico desta tese é que a extinção do crédito tributário pressupõe a homologação, o direito de pleitear o débito do Fisco só surgiria ao final do prazo de homologação tácita, de modo que o contribuinte ficaria impedido de pleitear a restituição antes do prazo de cinco anos para homologação, tendo que aguardar a “extinção do crédito” pela homologação.
- 8.9 A tese do início do prazo de prescrição do direito do contribuinte com o trânsito em julgado da ADIN que decretou a inconstitucionalidade da lei tributária, defendida pelo STJ, não procede.
 - 8.9.1 Acórdão em ADIN que decreta a inconstitucionalidade de lei *ex tunc* retira a lei do sistema jurídico no presente, impedindo que produza efeitos no futuro, mas não pode atingir os efeitos produzidos no passado, garantidos pela segurança jurídica da coisa julgada, do direito adquirido e do ato jurídico perfeito, e consolidados pela decadência e pela prescrição.
 - 8.9.2 A imprescritibilidade da ADIN dissemina a imprescritibilidade no direito, tornando os direitos subjetivos instáveis até que a constitucionalidade da lei seja objeto de controle pelo STF, mas não pode atingir os efeitos da decadência e da prescrição sob o risco de tornar todos os direitos subjetivos imprescritíveis.
 - 8.9.3 O acórdão em ADIN que declarar a inconstitucionalidade da lei tributária serve de fundamento para configurar juridicamente o pagamento indevido, proporcionando a repetição do débito do Fisco somente se pleiteada tempestivamente em face dos prazos de decadência e prescrição: a decisão em controle direto não tem o efeito de reabrir os prazos de decadência e prescrição.

BIBLIOGRAFIA

- ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Tradução de Alfredo Bosi. São Paulo, Mestre Jou, 1982.
- AFTALIÓN, Enrique e VILANOVA, José. *Introducción al derecho*. Buenos Aires, Abeledo-perrot, 1988.
- _____. *Principi di diritto amministrativo*. Tomo I. Milão, Giufrè, 1978.
- ALCHOURRON, Carlos E. & BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires, Astrea, 1993.
- _____. *Análisis lógico y derecho*. Madri, Centro de estudos de direito constitucional, 1991.
- ALMEIDA, Joaquim Canuto Mendes de. Procedimento fiscal de autolaçamento e sua homologação. *Revista de Direito Público*, São Paulo, RT, 1968, (II) 6: 187-93.
- ALMEIDA, MARCELO RIBEIRO DE. A prescrição e a decadência no direito tributário e seus reflexos na constituição e exigência do crédito tributário objeto de questionamento judicial, *Revista Dialética de direito tributário*, 1997, (2) 24: 83-98.
- AMARAL PIMENTA, José. Decadência e prescrição no direito tributário. *Revista de Direito Público*. São Paulo, RT, 1974 (VII) 32: 242-5.
- AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. Conceito e elementos do ato administrativo. *Revista de Direito Público*, São Paulo, RT, 1974, (VII) 32: 36-42.
- _____. *Extinção do ato administrativo*, São Paulo, RT, 1978.
- AMARO, Luciano da Silva. Lançamento por homologação e decadência. In: *Decadência e prescrição*. São Paulo, Resenha Tributária, 1976.
- _____. *Mesa de debates "A": decadência e prescrição*, Revista de direito tributário. São Paulo 1999 (-) 75: 19-43.
- _____. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo, Saraiva, 1997.
- _____. *Lançamento por homologação e decadência*. Separata.
- AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. *Revista dos Tribunais*. São Paulo, RT, 1960, (-) 300.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Controle de constitucionalidade de lei e atos administrativos*. São Paulo, Dialética, 1997.
- ARENO CALDAS, Leila Maria. *Repetição do indébito e declaração de inconstitucionalidade: prescrição*. Rio de Janeiro, Monografia apresentada à PUC/RJ, 1996.
- ARISTÓTELES. *Metafísica*. Madri, Editoria Gredos, 1988.

- ARRUDA ALVIN, Eduardo. *Mandado de segurança no direito tributário*. São Paulo, RT, 1998.
- ARRUDA ALVIM PINTO, Theresa. *Nulidades da sentença*. São Paulo, RT, 1992.
- ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. ICM - abatimento constitucional princípio da não cumulatividade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, 1984 (VIII) 29/30: 110-26.
- ATALIBA, Geraldo. Prescrição do crédito fiscal - Matéria de natureza processual - Aplicação do Código de Processo Civil. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, 1980 (IV) 11/12: 374-83.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema tributário constitucional brasileiro*. São Paulo, RT, 1966.
- _____. Prescrição quinquenal das contribuições previdenciárias. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, 1981 (V) 17/18: 263-79.
- _____. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo, Malheiros, 1992.
- _____. *Lei complementar em matéria tributária*, RDT 48, RT, 1989
- AULETE, Caldas. *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa*. Tomo I a V. Rio de Janeiro, Delta, 1964.
- AYALA, Juan L. Pérez de. função tributária e o procedimento de lançamento. *Revista de Direito Público*, São Paulo, RT, 1974, (VII) 32: 196-213.
- AZEVEDO, Antonio Junqueira. *Negócio jurídico. Existência, validade e eficácia*. São Paulo, 1974.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 1977.
- _____. Suspensão da exigibilidade do crédito e prescrição. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, 1979 (III) 9/10: 9-24.
- BALERA, Wagner. Contribuição previdenciária - prescrição e decadência. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, 1980 (IV) 11/12: 389-99.
- _____. Decadência e prescrição das contribuições de seguridade social. In: *Contribuições Sociais - questões polêmicas*. Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo, Dialética, 1995.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. O conteúdo do regime jurídico-administrativo e seu valor metódico. *Revista de Direito Público*, São Paulo, RT, 1967, (I) 2: 44-61.
- _____. *Natureza e regime jurídico da autarquias*. São Paulo, RT, 1968.
- _____. *Ato administrativo e direito dos administrados*. São Paulo, RT, 1981.
- _____. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo, Malheiros, 1993.
- _____. *Curso de direito administrativo*. São Paulo, Malheiros, 1993.
- BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios gerais de direito administrativo*, Vol. I. Rio de Janeiro, Forense, 1979.
- BARRETO, Aires Fernandino. Lançamento “ex officio” - notificação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, 1988, (9) 45: 188-195.

- _____. Síntese das posições doutrinárias acerca de aspectos da decadência e prescrição, extraída das teses publicadas neste caderno. In: *Caderno de pesquisas tributárias nº 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo, Resenha Tributária, 1976.
- _____. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo, Max Limonad, 1998.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. Dissertação de mestrado. São Paulo, PUC/SP, 1999.
- BARROS MONTEIRO, Washigton. *Curso de direito civil*. Tomo I. São Paulo, Saraiva, 1986.
- BARROS, Diana Luz Pessoa de. *Teoria semiótica do texto*. São Paulo, Ática, 1997.
- BARTHES, Roland. *Elementos de semiologia*. Tradução de Izidoro Blikstein. São Paulo, Cultrix, 1993.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. São Paulo, Saraiva, 1980.
- BECHO, Renato Lopes. A prescrição dos empréstimos compulsórios. *Repertório IOB de Jurisprudência*. São Paulo, 1997 (-) 10/96: 234-31.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, Saraiva, 1972.
- _____. *Carnaval tributário*, São Paulo, Saraiva, 1989.
- BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*, tomo III. Milão, Giuffrè, 1964.
- BERNARDES DE MELLO, Marcos. *Teoria do fato jurídico*. São Paulo, Saraiva, 1993.
- BERNARDES, Haroldo Gueiros. Lançamento - decadência e prescrição. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, 1984, (8) 29/30: 253-259.
- BEVILÁQUA, Clóvis. *Teoria geral do direito civil*. Rio de Janeiro, Serviço de documentação do Ministério da Justiça, 1972.
- BITTAR, Djalma. *Relação jurídica tributária em nível lógico*. São Paulo, LTR, 1993.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria della norma giuridica*, Torino, Gianpichelli, 1958.
- _____. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília/São Paulo, UNB/Polis, 1991.
- BONO, Catanheira de. *L'accertamento tributario*, tomo I. Milão, Giuffrè, 1966.
- BORBA, Francisco da Silva. *Dicionário gramatical de verbos*. São Paulo, UNESP, 1990.
- BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. São Paulo, Sugestões Literárias, 1980.
- _____. *Lei complementar tributária*. São Paulo, RT, 1975.
- _____. *Lançamento tributário*. Tratado de Direito Tributário, Vol. 4, Rio de Janeiro, Forense, 1981.
- _____. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. São Paulo, Saraiva, 1984.
- _____. *Ciência Feliz*. Recife, Fundação Cultural Cidade do Recife, s/d.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. Restituição de impostos indiretos. *Revista de direito público*. São Paulo, RT, 1973, (6) 22: 314-32.

- _____. *Procedimento administrativo tributário*. São Paulo, RT, 1975.
- _____. Execução fiscal, ação declaratória e repetição de indébito. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, 1989 (XIII) 50: 158-78.
- BRANDÃO MACHADO. Decadência e prescrição no direito tributário. Notas a um acórdão do Supremo Tribunal Federal. In: *Direito tributário atual*, tomo 6. coordenação Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo, Resenha Tributária, 1986.
- BRANDÃO, Themístocles Cavalcanti. *Teoria dos atos administrativos*. São Paulo, RT, 1973.
- BRITO, Edvaldo. A contribuição definitiva do crédito tributário e a prescrição. In: *Caderno de pesquisas tributárias nº 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo, Resenha Tributária, 1976.
- _____. Lançamento. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, 1987, (11) 42: 186-198.
- _____. Decadência e prescrição no direito tributário. Tese de livre docência apresentada na FDUSP, São Paulo, FDUSP, 1998.
- BUZAID, Alfredo. *Da ação direta de inconstitucionalidade no direito brasileiro*, São Paulo, Saraiva, 1958.
- CAETANO, Marcelo. *Manual de direito administrativo*. Tomo I e II. Coimbra, Almedina, 1990.
- CAHALI, Yussef Said. *Aspectos processuais da prescrição e da decadência*. São Paulo, RT, 1979.
- CÂMARA LEAL. Antonio Luís da. *Da prescrição e da decadência*. Rio de Janeiro, Forense, 1959.
- CAMMAROSANO, Márcio. Decaimento e extinção dos atos administrativos. *Revista de Direito Público*, São Paulo, RT, 1980, (XIII) 53/54: 161-72.
- CAMPILONGO. *A posição dos tribunais no centro e na periferia do sistema mundial*. Separata de curso ministrado na SBDP.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. Tradução de Antônio Manuel da Rocha e Menezes Cordeiro. Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.
- CARLINI, Haydée Antunes. Invalidade dos atos administrativos. *Revista de Direito Público*, São Paulo, RT, 1975, (VII) 34: 24-33.
- _____. *A atividade administrativa de lançamento tributário*. Dissertação de mestrado. São Paulo, PUC/SP, 1978.
- CARNELUTTI, Francesco. *Teoría general del derecho*. Trad. F.X.Osset, Madrid, 1955.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *O regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo, RT, 1981.
- _____. Vigência e aplicação das leis tributárias. *Revista da APG*, São Paulo, APG/PUC/SP, 1992, (1) 2: 118-41.
- _____. *Curso de direito constitucional tributário*, São Paulo, Malheiros, 1999.
- _____. *ICMS*. São Paulo, Malheiros, 1999.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva e a progressividade no IPTU*. Curitiba, Jurua, 1993.

- CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre derecho y lenguaje*. Buenos Aires, Abeledo-perrot, 1990.
- _____. *Sobre el concepto de deber juridico*. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1966.
- _____. *Algunas palabras sobre las palabras de la ley*. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1971.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo, Lael, 1974.
- _____. Decadência e prescrição. In: *Caderno de pesquisas tributárias nº 1*. coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo, Resenha Tributária, 1976.
- _____. Natureza jurídica do lançamento. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, 1978, (2) 6: 124-137.
- _____. *Curso de direito tributário*. São Paulo, Saraiva, 1999.
- _____. Formalização da linguagem - proposições e fórmulas. *Direito - revista do programa de pós-graduação em direito - PUC/SP*. São Paulo, Max Limonad, 1995 (I) 1: 143-54.
- _____. “Lançamento por Homologação” - Decadência e Pedido de Restituição. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 1ª Quinzena de Fevereiro de 1997 (-) 3: 77-82.
- _____. IPI – Comentários sobre as regras de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB). *Revista Dialética de direito tributário*, 1998, (2) 12: 42-60.
- _____. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não cumulatividade, *Revista Dialética de direito tributário*, 1998, (4) 33: 142-73.
- _____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo, Saraiva, 1998.
- CARVALHO SANTOS, J. M. de. *Código civil interpretado*. Vol. III, Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1958.
- CASSAGNE, Juan Carlos. *El acto administrativo*. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, s/d.
- _____. *Derecho administrativo*. Tomo I e II. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1993.
- CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. São Paulo, Atlas, 1993.
- CASTRO, Torquato. *Teoria da situação jurídica em direito privado nacional*. São Paulo, Saraiva, 1985.
- CHAVES, Francisco Gonçalves. A decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação e, seja qual for o tributo, nos casos de dolo, fraude ou simulação. Prazo. Termos iniciais de contagem. In: *Decadência e prescrição*. São Paulo, Resenha Tributária, 1976.
- CHIESA, Clélio. *ICMS - Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo, LTR, 1997.
- CINTRA, Antônio Carlos Araújo. *Motivo e motivação do ato administrativo*. São Paulo, RT, 1979.
- CIRNE LIMA, Ruy. *Princípios de direito administrativo*. Porto Alegre, Livraria Sulina, 1954.

- _____. Prescrição quinquenal dos débitos da Fazenda e direitos sem conteúdo patrimonial.. *Revista de Direito Público*. São Paulo, RT, 1980 (XIV) 55/56: 5-7.
- CLÈVE, Clèmerson Merlin. *A fiscalização abstrata da constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo, RT, 2000.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. Rio de Janeiro, Forense, 1993.
- COELHO DA ROCHA, João Luiz. A decadência do direito de constituir o crédito tributário – perigoso precedente jurisprudencial. *Revista Dialética de direito tributário*, São Paulo, Dialética, 1996, (1) 11: 80-5.
- _____. A decadência no lançamento por homologação. *Revista Dialética de direito tributário*, São Paulo, Dialética, 1998, (3) 33: 80-2.
- COMTE-SPONVILLE, André. *Pequeno tratado das grandes virtudes*. São Paulo, Martins Fontes, 1995.
- CONTI, José Maurício. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo, Oliveira Mendes, 1997.
- CONRADO, Paulo. O problema do contraditório nos casos de lançamento por homologação. *Revista Dialética de direito tributário*, 2000, (5) 114-7.
- _____. *Introdução à teoria geral do processo*, São Paulo, Max Limonad, 2000.
- COPI, Irving. *Introdução à lógica*. Tradução de Álvaro Cabral. São Paulo, Mestre Jou, 1981.
- CORRÔA, Walter Barbosa. Lançamento e ato administrativo nulo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, 1977, (1) 1: 33-41.
- COSTA, Alcides Jorge. ICMS - créditos - natureza jurídica - correção monetária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, 1988 (XII) 45: 37-44.
- _____. *Da extinção das obrigações tributárias*, Tese de Titular apresentada na FDUSP, São Paulo, FDUSP, 1991.
- COSTA, Carlos C. Orcesi da. *Obrigação, lançamento e relação jurídica tributária*. São Paulo, RT, 1993.
- CRETELLA JR, José. *Anulação do ato administrativo por desvio de poder*. Rio de Janeiro, Forense, 1978.
- _____. *Curso de direito administrativo*. Rio de Janeiro, Forense, 1975.
- _____. Prescrição contra a fazenda pública. *Revista de Direito Público*. São Paulo, RT, 1984 (XVII) 72: 23-9.
- CUNHA, Antônio Geraldo. *Dicionário etimológico nova fronteira da língua portuguesa*. São Paulo, Nova Fronteira, 1994.
- DAMIANI, Vera Araújo. Normas gerais de direito tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, 1982, (VI) 19/20: 28-47.
- DANTAS, San Tiago. *Programa de direito civil*. Rio de Janeiro, Ed. Rio, 1979.
- DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1993.
- DERZI, Mizabel Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo, RT, 1988.
- DINIZ, Maria Helena. *A ciência jurídica*. São Paulo, Resenha Universitária, 1982.

- _____. *Curso de direito civil brasileiro*. Tomo I, II, III, IV e V, São Paulo, Saraiva, 1982.
- _____. *As lacunas do direito*. São Paulo, Saraiva, 1989.
- _____. *Dicionário jurídico*. São Paulo, Saraiva, 1999.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo, Ed, Obelisco, 1968.
- DUARTE MARQUES, Maria Helena. *Iniciação à semântica*. Rio de Janeiro, Zahar, 1990.
- DUCROT, Oswald e TODOROV, Tzvetan. *Dicionário das ciências da linguagem*. Tradução de Eduardo Prado Coelho, Lisboa, Dom Quixote, 1974.
- ECHAVE, Delia Tereza; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo. *Lógica proposición y norma*, Buenos Aires, Astrea, 1991.
- ECO, Umberto. *O signo*. Tradução Maria de Fátima Marinho. Lisboa, Presença, 1973.
- ENGLISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Tradução de João Baptista Machado. Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1983.
- ESTEVES, Maria do Rosário. *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo, 1997.
- FACHIN, Luiz Edson. Da prescrição e da decadência no código do consumidor. *RPGE*. Fortaleza, 1993 (10) 12: 29-40.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro, Forense, 1994.
- FALCÓN, Enrique M. *Caducidad o perención de instancia*. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1996.
- FANUCCHI, Fábio. Ainda a decadência do direito de lançar tributos. *Revista de Direito Público*. São Paulo, RT, 1974 (VII) 27: 214-20.
- _____. Decadência em direito tributário. *Revista de Direito Público*. São Paulo, RT, 1974 (VII) 28: 271-7.
- _____. Decadência e prescrição. In: *Caderno de pesquisas tributárias nº 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo, Resenha Tributária, 1976.
- _____. A decadência e prescrição no imposto de renda. In: *Decadência e prescrição*. São Paulo, Resenha Tributária, 1976.
- _____. *A decadência e a prescrição em direito tributário*. São Paulo, Resenha Tributária, 1982.
- _____. *O lançamento por homologação e a decadência e a prescrição quinquenais*. São Paulo, Separata da Resenha Tributária, São Paulo, 1968.
- FEITOSA, Celso Alves. Os tipos de lançamento segundo o CTN no momento atual e a pretendida impugnação administrativa. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 2ª Quinzena. de agosto de 1996 (-) 3: 77-82.
- FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Conceito de sistema no direito positivo*. São Paulo, RT, 1976.
- _____. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, 1981, (5) 17/18: 50-6.

- _____. A Relação meio/fim na teoria geral do direito administrativo. *Revista de Direito Público*, São Paulo, RT, 1981, (XV) 61: 27-33.
- _____. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. Rio de Janeiro, Forense, 1986.
- _____. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo, Atlas, 1991.
- _____. Contribuições (2) - mesa de debates. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, 1994, (1) 60: 249-67.
- _____. Mesa de debates “A” – decadência e prescrição. *Revista de direito tributário*. São Paulo 1999 (-) 75: 19-43.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. São Paulo, Saraiva, 1968.
- FERREIRA LIMA, Reginaldo. *Direito cooperativo tributário*. São Paulo, Max Limonad, 1997.
- FERREIRA MENDES, Gilmar. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*. São Paulo, Editora Celso Bastos, 1999.
- FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Panorama da extinção dos atos administrativos. *Revista de direito público*. São Paulo, RT, 1976 (VII) 37/38: 134-43.
- _____. *Competência administrativas dos Estados e Municípios*. Separata, s/d.
- _____. *Estudos de direito tributário*. São Paulo, Malheiros, 1996.
- _____. A inscrição da dívida ativa como ato de controle do lançamento. *Revista Dialética de direito tributário*, 1998, (3) 36: 83-7.
- _____. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo, Malheiros, 1998.
- FIORIN, José Luiz. *Elementos de análise do discurso*. São Paulo, Contexto, 1989.
- _____. *As astúcias da enunciação*. São Paulo, Ática, 1996.
- FONSECA, Tito Prates da. Atos administrativos nulos e anuláveis, *Revista Direito*. Rio de Janeiro, 1942, (3) 13: 45-69.
- FORTES DE CERQUEIRA, MARCELO PAULO. *Repetição do indébito tributário no sistema brasileiro*, Dissertação de mestrado, São Paulo, PUC, 1998.
- FONSECA, Carlos Henrique da. A declaração de inconstitucionalidade e a repetição do indébito na seara tributária. *Revista Dialética de direito tributário*, São Paulo, Dialética, 1998, (5) 39: 34-7.
- FRANCA. Pe Leonel S. J. *Noções de história da filosofia*, Rio de Janeiro, Agir, 1965.
- FREIRE, Laudelino. *Grande e novíssimo dicionário da língua portuguesa*. Tomo I a V. Rio de Janeiro, José Olympo, 1954.
- FREITAS, Vladimir Passos. *Código tributário nacional comentado*. São Paulo, RT, 1999.
- FREYTES, Roberto O. La renuncia al término corrido de la prescripción en curso. In: *Caderno de pesquisas tributárias nº 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo, Resenha Tributária, 1976.
- FURLAN, Valéria C. P. *IPTU*. São Paulo, Malheiros, 1998.
- GAMBRA, Rafael. *Pequena história da filosofia*. Livraria Tavares Martins, 1973.

- GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives. Autodireito ao Crédito de ICM - Faculdade Temporal do sujeito passivo da relação tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, - (-) 25/26: 230-..
- _____. Direito a créditos. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, 1986 (-) 37: 51-68.
- GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo e FERNÁNDEZ, Tomás-Rámon. *Curso de direito administrativo*. São Paulo, RT, 1991.
- GASPARINI, Diógenes. *Direito administrativo*. São Paulo, Saraiva, 1989.
- GIARDINO, Cléber. Auto de infração. Revisão “de ofício” promovida pelo próprio agente fiscal. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, 1987 (XI) 39: 159-63.
- GIORGI, Raffaele Di. *Direito, democracia e risco*. Porto Alegre, Sérgio Fabris, 1998.
- GOFFI, Ana Maria. Extinção dos atos administrativos. *Revista de Direito Público*, São Paulo, RT, 1974, (VI) 30: 35-41.
- GOMES DE BARROS, Raimundo. Decadência e prescrição: descrição ontológica. *Repertório IOB de jurisprudência*. São Paulo, IOB, 1994 (-) 5/94: 93-1.
- GOMES DOS SANTOS, Manoel J. Lançamento e decadência. In: *Decadência e prescrição*. São Paulo, Resenha Tributária, 1976.
- GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. Forense, Rio de Janeiro, 1997.
- GORDILLO, AGUSTÍN. *Tratado de derecho administrativo*. Vol. I, P. I-11. Buenos Aires, Macchi, 1990.
- GRAÇA WAGNER, José Carlos. Aspectos da decadência e prescrição no direito tributário. In: *Caderno de pesquisas tributárias nº 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo, Resenha Tributária, 1976.
- GRAU, Eros. *O direito posto e o direito pressuposto*. São Paulo, Malheiros, 1998.
- _____. Crítica da discricionariedade e restauração da legalidade. In: *Perspectivas do direito público*. Coord. Cármen Lúcia Antunes Rocha, Belo Horizonte, Del Rey, 1995.
- GRECO FILHO, Vicente. *Direito processual civil brasileiro*. Vol. 1-3, São Paulo, Saraiva, 1989.
- GRECO, Marco Aurélio. *Norma jurídica tributária*. São Paulo, Saraiva-EDUC, 1974.
- _____. *Dinâmica da tributação e procedimento*. São Paulo, RT, 1979.
- _____. *Perempção no lançamento tributário*, Separata. S/d: 502-517.
- _____. Lançamento. In: *Caderno de pesquisas tributárias nº 12*. coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo, Resenha Tributária, 1987.
- _____. *Perempção no direito tributário*. Estudos em homenagem a Gilberto de Ulhoa Canto, Forense, 1988. (princípios tributários no Brasil e no direito comparado).
- GREIMAS, A.J. e COURTÉS, J. *Dicionário de semiótica*. Tradução de Alceu Dias de Lima e outros. São Paulo, Cultrix, 1979.
- GUASTINI, Riccardo. *Dalle fonti alle norme*. Torino, Giappichelli, 1992.

- _____. *Teoria dogmatica delle fonti*. Milão, Giuffrè, 1998.
- _____. Il tempo e le norme. In: *Studi in onore di Leopoldo Elia*. Milão, Giuffrè, 1999.
- GUEIROS BERNARDES, Haroldo. Imposto de importação - lançamento - decadência - prescrição. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, 1984 (VIII) 29/30: 253-59
- GUIBOURG, Ricardo; GHIGLIANI, Alejandro e GUARINONI, Ricardo. *Introducción al conocimiento científico*, Buenos Aires, EUDEBA, 1985.
- GUIBOURG, Ricardo. *Derecho, sistema y realidad*, Buenos Aires, Astrea, 1989.
- _____. *Forma y fondo*. Inédito.
- _____. *La certeza de los criterios*. Inédito.
- _____. *El derecho y las ciencias exactas*. Inédito.
- _____. *Deber y saber*. México, Fontamara, 1997.
- GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Crédito tributário e prescrição. In: *Caderno de pesquisas tributárias nº 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo, Resenha Tributária, 1976.
- _____. Prescrição e decadência em direito tributário. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, 1981 (V) 17/18: 57-76.
- _____. *Prescrição e decadência*. Rio de Janeiro, Forense, 1984.
- _____. Lançamento por homologação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, 1985, (9) 31: 142-146.
- GUIMARÃES, Yves José de Miranda. Da contribuição definitiva do crédito tributário; sua exigibilidade, suspensão, prescrição e decadência. In: *Caderno de pesquisas tributárias nº 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo, Resenha Tributária, 1976.
- GUIRAUD, Pierre. *A semântica*. Tradução de Maria Elisa Mascarenhas. São Paulo, Difel, 1980.
- GUNTHER TEUBNER, *O direito como sistema autopoietico*. Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1993.
- HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. Tradução de Armindo Ribeiro Mendes. Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1961.
- HEGENBERG, Leônidas. *Lógica simbólica*. São Paulo, Editora Herder, 1966.
- _____. *Dicionário de lógica*. São Paulo, EPU, 1995.
- HOFFMANN, Susy Gomes. *Prova no direito tributário*. Campinas, Copola, 1999.
- HORVATH, Estevão. *Aspectos teóricos do lançamento tributário no direito positivo brasileiro*. Dissertação de mestrado. São Paulo, PUC, 1989.
- _____. *La autoliquidacion tributaria*. Tese de doutoramento. Madrid, Universidade Autónoma de Madrid, 1992.
- _____. Lançamento tributário e “autolanzamento”. São Paulo, Dialética, 1997.
- _____. Mesa de debates “A” – decadência e prescrição. *Revista de direito tributário*. São Paulo 1999 (-) 75: 19-43.
- HOSPERS, John. *Introducción al análisis filosófico*. Madri, Alianza Editorial, 1995.

- HUSSERL, Edmund. *Ideas relativas a una fenomenologia pura y una filosofia fenomenologica*. Tradução para o Espanhol de José Gaos. México, Fondo de Cultura económica, 1949.
- _____. *A ideia da fenomenologia*. Tradução de Artur Morão. Lisboa, Edições 70. s/d.
- ILARI, Rodolfo e GERALDI, João Wanderley. *Semântica*. São Paulo, Ática, 1992.
- IRBARNE, Aguinsky de. *Fenomenologia y ontologia jurídica*. Buenos Aires, Pannedille, 1971.
- IVO, Gabriel. *Constituição estadual: competência para elaboração da constituição do Estado membro*. São Paulo, Max Limonad, 1997.
- JAKOBSON, Roman. *Linguística e comunicação*. Tradução de José Paulo Paes e Isidoro Blikstein. São Paulo, Cultrix, 1991.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. São Paulo, Saraiva, 1994.
- _____. *Dicionário jurídico tributário*. 129. São Paulo, Saraiva, 1996.
- JESUS, Damásio E. de. *Prescrição penal*. São Paulo, Saraiva, 1997.
- JOLIVET, Régis. *Curso de Filosofia*. Tradução de Eduardo Prado de Mendonça, Rio de Janeiro, Agir, 1961.
- JUNQUEIRA FILHO, Aguinaldo de Mello. Termo inicial do prazo de decadência do direito de lançar tributo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, 1985, () 32: 298-302.
- KALINOWSKI, Georges. *Introducción a la lógica jurídica*. Tradução espanhola Juan A. Casaubon. Buenos Aires, EUDEBA, 1973.
- KANT, Immanuel. *Crítica da razão pura*. Tradução de Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão. Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1994.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. Lisboa, Arménio Amado, 1984.
- _____. *Teoria geral do direito e do estado*. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo, Martins Fontes, 1990.
- KLUG, Ulrich. *Lógica Jurídica*. Bogotá, Temis, 1990.
- KRAKOWIAK, Ricardo. *A cobrança dos tributos sujeitos ao "lançamento por homologação" na sistemática do CTN: decadência e prescrição*. São Paulo, Monografia de Final de Curso no programa de doutorado da FDUSP, 1998.
- LACAN, Jacques. *O seminário*, Livro 2, Rio de Janeiro, Jorge Zahar, 1997.
- LACOMBE, Américo Masset. *Obrigações tributárias*. São Paulo, RT, 1977.
- _____. ICM - prescrição intercorrente sujeito passivo - massa falida. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, 1979 (III) 9/10: 86-105.
- _____. Prescrição de contribuições paraíscais. *Revista de Direito Público*. São Paulo, RT, 1972 (V) 19: 356-62.
- LANGER, Suzane K. *Introducción a la lógica simbólica*. Tradução espanhola de Francisco González Aramburu. Madrid, Siglo Veintiuno, 1974.
- LAPATZA, José Juan Ferreira. *Curso de derecho financiero español*. Madrid, Marcial Pons, 1999.
- _____. Princípio de legalidade y la reserva de ley. *Revista de direito tributário*. São Paulo, RT, 1989 (XXXIII) 50: 7-13.

- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Tradução de José Lamego, Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1983.
- LEITE JÚNIOR, Orlando. *A regra-matriz do IVVC: sua textualidade*. São Paulo, Ed. Gonçalves, 1993.
- LEITE VIEIRA, Maria Leonor. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo, 1997.
- LEMONS DE ABREU, Iduna Evangelista Weinert. Prescrição, decadência, caducidade, preclusão e perempção. *Revista de informação legislativa*. Brasília, Senado Federal, 1974 (XI) 43: 106-33.
- LIMA GONÇAVES, José Arthur. IPI - prescrição e decadência. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, 1981 (V) 17/18: 294-301.
- _____. Lançamento - Revisão de ofício - Erro de direito. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, 1985, (9) 33: 270-275.
- _____. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo, Malheiros, 1993.
- _____. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo, Malheiros, 1997.
- LIMA LOPES, José Reinaldo. *O direito na História*. São Paulo, Max Limonad, 2000.
- LUNARDELLI, Pedro. Decisões judiciais e tributação. In: *Caderno de pesquisas tributárias nº 19*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo, Resenha Tributária, 1994.
- _____. *Isenções tributárias*. São Paulo, Dialética, 1999.
- MACÊDO DE OLIVEIRA, José Jayme, *Código tributário nacional*. São Paulo, Saraiva, 1998.
- MACHADO, Celso Cordeiro. *Crédito tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1984.
- MACHADO, Hugo Brito. Revisão do lançamento tributário. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, 1979 (III) 7/8: 261-9.
- _____. Revisão do lançamento tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, 1979, (3) 7/8: 261-269.
- _____. Lançamento por declaração. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, 1983, (7) 25/26: 335-40.
- _____. Mudança de critério jurídico na revisão do lançamento tributário. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, 1983 (VII) 23/24: 247-52.
- _____. Lançamento com base em depósitos bancários. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, 1988, (12) 44: 220-223.
- _____. Lançamento tributário. In: *Caderno de pesquisas tributárias nº 12*. coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo, Resenha Tributária, 1987.
- _____. *Curso de direito tributário*. São Paulo, Malheiros, 1993.
- _____. Lançamento e execução fiscal. *Revista Dialética de direito tributário*, São Paulo, Dialética, 1998, (3) 33: 46-9.
- _____. *Liberdade de expressão e imunidade tributária*. Internet. WWW/Teia Jurídica, 28/07/98.
- _____. Lançamento para evitar a decadência. *Revista Dialética de direito tributário*, São Paulo, Dialética, 1999, (5) 51: 67-70.

- MALERBI, Diva. *Segurança jurídica e tributação*. São Paulo, tese de doutoramento, PUC, 1992.
- MANGIONE, Giovanni. *Problemi attuali di diritto finanziario*. Padova, CEDAM, 1971.
- MANSO, Paulo da Costa. Revogação dos atos administrativos. *Revista de Direito Público*, São Paulo, RT, 1974, (VI) 31: 27-32.
- MARINS, JAMES. *Ação rescisória em matéria tributária diante da decisão sobre constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal*. Artigo inédito.
- MARQUES, José Frederico. *Instituições de Direito Processual Civil*. Rio de Janeiro, Forense, 1992.
- MARQUES, Márcio Severo. *A classificação constitucional dos tributos*. São Paulo, Max Limonad, 2000.
- _____. Prescrição e decadência em matéria tributária. Breves reflexões. Encarte especial da *Revista do TRF da 3ª Região*, RT, 2000 (1): 2-26
- MARTINS, José Antônio Andrade. Autolancamento. In: *Estudos tributários em homenagem a Rubens Gomes de Sousa*, São Paulo, Resenha Tributária, 1975.
- MARTINS, Natanael. A natureza jurídica do lançamento do IRPJ e a questão do prazo decadencial. *Revista Dialética de direito tributário*, São Paulo, Dialética, 1997, (3) 26: 61-6.
- MAYA, Rômulo. A abstração do lançamento e sua repercussão na execução fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, 1979, (3) 6: 158-62.
- MAYNES, Eduardo García. *Lógica del concepto jurídico*. México, Fondo de Cultura Económica, 1959.
- MEIRELES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo, RT, 1977.
- _____. Revogação e anulação de ato administrativo. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, FGV, - (-) 75: 31-5.
- MELLO JUNQUEIRA FILHO, Aguinaldo de. Termo inicial do prazo de decadência do direito de lançar tributo. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, 1984 (VIII) 29/30: 298-301.
- MENDONÇA DANIEL, *Interpretación e aplicación del derecho*, Barcelona, Centro de estudios constitucionales, 1996.
- MERKEL, Adolf. *Teoría General del derecho administrativo*. México, Editora Nacional, 1980.
- _____. *Il duplice volto del diritto*. Milão, Giuffrè, 1987.
- MICHELI, Gian Antônio. Considerações sobre a disciplina do lançamento tributário na lei brasileira. *Revista de Direito Público*. São Paulo, RT, 1974, (VII) 32: 193-5.
- _____. Concepção dinâmica do direito tributário. *Revista de direito tributário*. São Paulo, 1978 (2) 5: 107-134.
- _____. *Curso de direito tributário*. Trad. Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo, RT, 1978.
- MILL, Stuart. *O sistema da Lógica*. Madrid, Daniel Jorro Editor, 1917.

- MONTE ALEGRE, José Sérgio. Estabilidade e certeza das relações jurídicas como fator de limitação à anulação de ofício do ato administrativo. *Revista de Direito Público*, São Paulo, RT, 1980, (XIII) 53/54: 153-60.
- MONTEIRO DE BARROS, José Eduardo. Teoria geral do lançamento tributário. In: *Elementos de direito tributário*. Coordenação de Geraldo Ataliba. São Paulo, RT, 1978.
- MONTUORI, Luigi. *L'accertamento nelle imposte della riforma*. Torino, Giapichelli, 1975.
- MOURA, Nilza Maria Evangelista de. Repetição do indébito *versus* interrupção da prescrição. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 2ª Quinzena de março de 1993 (-) 6/93: 102-1.
- MOURA CAMPOS, Antonio Carlos. *Decadência e prescrição*. Apostila: 1º Ciclo de palestras sobre direito tributário, São Paulo, FAZESP, s/d.
- MORETTI, Gian Carlo. *La motivazione nell'accertamento tributario*. Padova, CEDAM, 1969.
- MOTTA PACHECO, Ângela Maria da. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*. São Paulo, 1997.
- MOUSSALEM, Tarek. *As fontes do direito tributário*. São Paulo, Dissertação de Mestrado, PUC/São Paulo, 2000.
- MUNHOZ, Eugênio Marques. O prazo da ação judicial destinada a desconstituir crédito tributário. *Revista Dialética de direito tributário*, São Paulo, Dialética, 1998, (4) 38: 70-8.
- NASCHENVENG, Sílvia. *A posição do STJ quanto à decadência relativa aos tributos lançados por homologação*. São Paulo, Monografia inédita, 1998.
- NASCIMENTO, Octávio Bulcão. *Responsabilidade tributária dos sucessores*. São Paulo, Dissertação de mestrado apresentada na PUC/São Paulo, 1999.
- NASCIMENTO, Carlos Vander do & outros. *Comentários ao código tributário nacional*. Coord. Carlos Vander Nascimento, Rio de Janeiro, Forense, 1997.
- NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. Decadência e prescrição contra a fazenda pública - termos iniciais e finais - regras de contagem. *Revista de Direito Público*. São Paulo, RT, 1974 (VII) 31: 226-33.
- _____. Decadência e prescrição contra a fazenda pública. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, 1979 (III) 9/10: 295-303.
- _____. *O controle de constitucionalidade das leis*. Belo Horizonte, Del Rey, 1992.
- _____. A decadência e a prescrição em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, Malheiros, s/d (XVI) 73: 82-9.
- _____. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 1999.
- NEVES, Marcelo. Função do ato de lançamento em Relação ao crédito tributário. *Revista da Ordem dos Advogados de Pernambuco*. Recife, OAB/Recife, 1982 (XXV) 25/26: 169-208.

- _____. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo, Saraiva, 1988.
- _____. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo, Editora Acadêmica, 1994.
- NINO, Carlos Santiago. *La validez del derecho*. Buenos Aires, Editorial Astrea, 1985..
- _____. *Introducción al análisis del derecho*. Buenos Aires, Editorial Astrea, 1984.
- NOGUEIRA DE PAULO, Edylcéa Tavares. *Prescrição e decadência no direito tributário brasileiro*. São Paulo, RT, 1984.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do lançamento tributário*. São Paulo, Resenha Tributária, 1973.
- _____. Imposto de renda. In: *Decadência e prescrição*. São Paulo, Resenha Tributária, 1976.
- _____. Aviso de lançamento. *Revista de Direito Público*. São Paulo, RT, 1977, (IV) 17: 340-6.
- _____. *A decadência no direito tributário brasileiro*. São Paulo, Resenha Tributária, 1982.
- _____. *Curso de direito tributário*. São Paulo, Saraiva, 1994.
- NOVAES, Adauto. Sobre tempo e história, In: *Tempo e História*. São Paulo, Cia das Letras, 1996.
- NOVAES, Raquel Cristina. *A Regra Matriz do IOF*. Dissertação de Mestrado. São Paulo, PUC/SP, 1992.
- NOVELLI, Flávio Bauer. A eficácia do ato administrativo, *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, FGV, 1960, 60: 16-26.
- OLIVEIRA LIMA, Sebastião de. Prescrição tributária. In: *Caderno de pesquisas tributárias nº 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo, Resenha Tributária, 1976.
- OLIVEIRA, Antônio de Almeida. *A prescrição em direito commercial e civil*. Lisboa, Livraria Clássica Editora, 1917.
- OLIVEIRA, Régis Fernandes. *Ato administrativo*. São Paulo, RT, 1992.
- ORCESI COSTA, Carlos Celso. *Obrigação, lançamento e relação jurídica tributária*. São Paulo, RT, 1993.
- OZ, Amos. A infantilização universal. *Caderno Mais*. São Paulo, Folha de São Paulo de 2 janeiro 2000: 32-33.
- PEIRCE, Charles S. *Semiótica*. Tradução de José Teixeira Coelho Neto. São Paulo, Perspectiva, 1990.
- _____. Conferências sobre pragmatismo. In: *Os pensadores: Peirce/Frege*. São Paulo, Abril Cultural, 1980.
- PEREIRA, André Gonçalves. *Erro e ilegalidade no acto administrativo*. Lisboa, Ática, 1962.
- PIMENTA, Paulo. *Aplicabilidade e Eficácia das normas constitucionais programáticas*. São Paulo, Max Limonad, 1999.
- PLATÃO. *República*. Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1996.

- PONDÉ, Lafayette. O ato administrativo, sua perfeição e eficácia. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, FGV, 1952, 29: 16-21.
- PONTES DE MIRANDA. *Tratado de direito privado*. Vol. I, II, IV, V e VI, Rio de Janeiro, Borsoi, 1954.
- _____. *Comentários à constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*, Volume V. São Paulo, RT, 1971.
- _____. *Comentários ao código de processo civil*, Vol. 1, Rio de Janeiro, Forense, 1997.
- _____. *Tratado das ações*, Vol.1, Campinas, Bookseller, 1998.
- POPPER, Karl. *A lógica da pesquisa científica*. Tradução de Leonidas Hegenberg e Octanny Silveira da Mota. São Paulo, Cultrix, 1993.
- POTITI, Enrico. *L'ordinamento tributario italiano*. Milão, Giuffrè, 1978.
- PUGLIESE, Mario. *Intituciones de derecho financiero*. Trad. espanhola José Silva. México, Fondo de Cultura Económico, 1939.
- QUEIROZ MAIA, Mary Elbe Gomes. *Do lançamento tributário – execução e controle*. São Paulo, Dialética, 1999.
- QUIROGA MOSQUERA, Roberto. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito contitucional*. São Paulo, Dialética, 1996.
- _____. *Tributação no mercado financeiro e de capitais*. São Paulo, Dialética, 1998.
- RÃO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. São Paulo, Max Limonad, 1952.
- _____. *Ato jurídico*. São Paulo, Max Limonad, 1964.
- REALE, Miguel. *Fontes e modelos do direito*. São Paulo, Saraiva, 1994.
- RIBEIRO DE MORAIS, Bernardo. A decadência e prescrição diante do crédito tributário. In: *Caderno de pesquisas tributárias nº 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo, Resenha Tributária, 1976.
- RODRIGUES, Rafael Moreno. A decadência do direito de lançar imposto de renda devido pelas pessoas físicas e jurídicas. In: *Decadência e prescrição*. São Paulo, Resenha Tributária, 1976.
- _____. Breve estudo do crédito tributário. In: *Caderno de pesquisas tributárias nº 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo, Resenha Tributária, 1976.
- ROJO, Margarita Beladiez. *Validez y eficacia de los actos administrativos*. Madrid, Marcial Pons, 1994.
- ROSS, Alf. *Sobre el derecho y la justicia*. Tradução de Genaro Carrió, Buenos Aires, EUDEBA, 1974.
- RSTOU, Sérgio Martins. A prescrição intercorrente no processo civil brasileiro, *Forum Empresarial: boletim informativo da ASPR*. Santo André, ASPR, dez. 1998 (I) 12: 4.
- RUGGIERO, Roberto de. *Instituições de direito civil*. São Paulo, Saraiva, 1971.
- SALMON, Wesley C. *Lógica*. Tradução de Leonidas Hegenberg e Octanny Silveira da Mota. Rio de Janeiro, Zahar, 1984.
- SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. Causas se impedimento prescricional de indêbitos tributários - Ocorrência de coação e inconstitucionalidade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, 1987 (XI) 39: 82-9.
- _____. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo, Editora Obelisco, 1968.

- SAMPAR, Marcos Donizeti. Tributos sujeitos a lançamento por homologação, prazo de vencimento e decadência. *Revista Dialética de direito tributário*, 2000, (5) 53: 52-67.
- SANTAELLA, Lúcia. *Teoria da percepção: uma teoria semiótica*. São Paulo, Experimento, 1993.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento tributário*. São Paulo, Max Limonad, 1999.
- _____. *Compensação e restituição de tributos*. IOB, Repertório de Jurisprudência - jan/96, IOB, São Paulo, 1996.
- _____. Classificações no sistema tributário Brasileiro. In: *Justiça Tributária: 1º Congresso internacional de direito tributário – IBET*, Max Limonad, São Paulo, 1998.
- _____. O “livro eletrônico” e a imunidade do livro como limite objetivo. In: *Livro eletrônico*. Coordenação: Hugo de Brito Machado, São Paulo, IOB, 1998.
- SANTO AGOSTINHO. *Confissões*. São Paulo, Vozes, 1997.
- SARTIN, Agostinho. IR - Lançamento presuntivo - depósitos bancários - sinais exteriores de riqueza - legalidade e tipicidade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, 1985, (9) 34: 266-276.
- SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de linguística geral*. Tradução de Antônio Chelini, José Paulo Paes e Isidoro Blikstein. São Paulo, Cultrix, 1991.
- SCAVINO, Dardo. *La filosofía actual: pensar sin certezas*, Barcelona, Páidos, 1999.
- SEABRA FAGUNDES, Miguel. *O Controle do atos administrativos pelo poder judiciário*. Rio de Janeiro, Forense, 1957.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Lançamento fiscal e mandado de segurança. *Revista de Direito Público*, São Paulo, RT, 1972, (V) 22: 354-356.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios fundamentais do direito administrativo tributário - a função fiscal*. Rio de Janeiro, Forense, 1995.
- _____. O direito de constituir o crédito tributário e a sua extinção pela inércia da Fazenda – A prescrição do crédito tributário e suas formas de interrupção – A suspensão da prescrição – A repetição do indébito. In: *Decadência e prescrição*. São Paulo, Resenha Tributária, 1976.
- SERPA LOPES, Miguel Maria de. *Curso de direito civil*. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1998.
- SICHES. Recasens Luis. *Filosofia del derecho*. México, Editoria Porrúa, 1997.
- SILVA MARTINS, Ives Gandra da. Decadência e prescrição. In: *Caderno de pesquisas tributárias nº 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo, Resenha Tributária, 1976.
- SILVA PEREIRA, Caio Mario. *Instituições de direito civil*. Tomo I. Rio de Janeiro, Forense, 1993.
- SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo, RT, 1968.
- _____. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo, Malheiros, 1992.

- SOARES DE MELLO, José Eduardo. *Contribuições sociais no sistema tributário*. São Paulo, Malheiros, 1993.
- _____. Lançamento. In: *Caderno de pesquisas tributárias nº 12*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo, Resenha Tributária, 1987.
- _____. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, 1997.
- SOUSA DE QUEIROZ, Luís Cesar. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro, Forense, 1999.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo, Resenha Tributária, 1975.
- _____. Um caso de ficção legal no direito tributário. *Revista de Direito Público*, São Paulo, RT, 1970, (III) 11: 13-33.
- _____. Procedimento tributário. In: *Elementos de Direito Tributário*. São Paulo, RT, 1978.
- STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise*. Porto Alegre, Lael, 1999.
- SUNDFELD, Carlos Ari. *O ato administrativo inválido*. Tese, PUC/SP, 1986.
- _____. *Fundamentos de direito público*. São Paulo, Malheiros, RT, 1993.
- TABOADA, Carlos Palao. La revision de oficio de los actos administrativo-tributários. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, 1978 (II) 6: 9-18.
- TÁCITO, Caio. A teoria da inexistência do ato administrativo, *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, FGV, 1947, 36: 78-81.
- _____. A teoria da inexistência do ato administrativo, *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, FGV, 1954, 48: 350-5.
- TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. São Paulo, RT, 1990.
- TEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal*. São Paulo, Saraiva, 1993.
- TESAURO, Francesco. Lançamento e recolhimento. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, 1978, (2) 6: 101.
- TORRES, Ricardo Lobo. Restituição de tributos. Rio de Janeiro, Forense, 1983.
- _____. *Normas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1991.
- _____. A declaração de inconstitucionalidade e a restituição de tributos. *Revista Dialética de direito tributário*. 1996, (1) 8: 99-110.
- _____. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1998.
- TRABUCCHI, Alberto. *Istituzioni di diritto civile*. Padova, CEDAM, 1986.
- ULLMANN, Stephen. *Semântica: uma introdução à ciência do significado*. Tradução de J.A. Osório Mateus. Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1964.
- VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Decadência e a prescrição do crédito tributário. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, 1979 (III) 9/10: 181-206.

- VELLOSO, Leonel de Andrade. Decadência e prescrição. In: *Caderno de pesquisas tributárias nº 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo, Resenha Tributária, 1976.
- VEROSPI, Ângelo. *Os direitos do contribuinte e a prescrição intercorrente*. São Paulo, Resenha Tributária, 1978.
- VIANNA, Aldyr Dias. *Da prescrição no direito civil brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 1993.
- VIEIRA, José Roberto. *IPI a regra-matriz de incidência - texto e contexto*. Curitiba, Jurua, 1993.
- VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo, RT, 1977.
- _____. Teoria da norma fundamental. In: *Estudos em Homenagem a Miguel Reale*. Organização Teófilo Cavalcanti Filho. São Paulo, RT, 1977.
- _____. *Lógica jurídica*. São Paulo, José Bushatsky, 1976.
- _____. *Causalidade e Relação no direito*. São Paulo, Saraiva, 1989.
- _____. *Fundamentos filosóficos da psicologia*. Recife, OAB/PE, 1942.
- _____. *O problema do objeto na teoria geral do estado*. Tese para a cátedra de Teoria Geral do Estado, Universidade de Recife, 1953.
- _____. *A teoria da revolução*. Separata do anuário do mestrado da Universidade de Recife, 1979.
- _____. Norma jurídica - proposição jurídica (significação semiótica). *Revista de Direito Público*, São Paulo, RT, 1982, (XV) 61: 12-33.
- _____. A teoria do direito em Pontes de Miranda. *Separata*.
- _____. O 'dever ser' nos enunciados. *Separata de estudos em memória do professor doutor Paulo Cunha*, Lisboa, 1989.
- _____. Fundamentos do estado de direito. *Revista de Direito Público*, São Paulo, RT, 1977, (VIII) 43/44: 21-31.
- WALD, Arnold. Prescrição no Código Tributário Nacional. *Revista de Direito Público*. São Paulo, RT, 1968 (II) 5: 129-135.
- WARAT, Luiz Alberto. *O direito e sua linguagem*. Porto Alegre, Fabris, 1984.
- _____. *Introdução geral ao direito*. Tomo I. Porto Alegre, Fabris, 1994.
- WATANABE, Ippo & PIGATTI JR., Luiz. *Processo fiscal federal anotado*. São Paulo, Saraiva, 1993.
- WATZLAWICK, Paul. & BEAVIN, Janet Helmick & JACKSON, Don D. *Pragmática da comunicação humana*. São Paulo, Cultrix, 1993.
- WINKLER, NOÉ. Aspectos do imprescritível esforço para demonstração da inércia, e outras considerações. Decadência e prescrição. In: *Caderno de pesquisas tributárias nº 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo, Resenha Tributária, 1976.
- WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tratado lógico-filosófico*. Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1995.
- WRIGHT. Georg Henrik von. *Norma y acción: una investigación lógica*. Tradução espanhola de Pedro Garcia Ferrero, Madrid, Technos, 1970.
- XAVIER, Alberto Pinheiro. *Conceito e natureza do acto tributário*. Coimbra, Almeida, 1972.

- _____. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo, Resenha Tributária, 1977.
- _____. IR - Lançamento por arbitramento pressupostos e limites. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, 1985, (9) 31: 174-185.
- _____. A execução fiscal nos tributos de lançamento por homologação. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo, Dialética, 1997 (3) 25: 7-13.
- _____. A contagem dos prazos no lançamento por homologação. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo, Dialética, 1997 (3) 27: 7-13.
- _____. *Do lançamento, teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1998.
- ZANCANER, Weida. *Da Convalidação e da invalidação dos atos administrativos*. São Paulo, Malheiros, 1993.
- ZENUN, Augusto. *Prescrição na Constituição*. Rio de Janeiro, Forense, 1993.